

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

для студентів спеціальності «Облік і аудит» всіх форм навчання

ЗАТВЕРДЖЕНО  
на засіданні кафедри  
бухгалтерського обліку,  
оподаткування та аудиту  
Протокол №12  
Від 10.04.2017 р.

Облік зовнішньоекономічної діяльності. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» всіх форм навчання / Укладачі: Маргасова В.Г., Акименко О.Ю. – Чернігів: ЧНТУ, 2017. – 122 с.

Укладач: Маргасова Вікторія Геннадіївна, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
Акименко Олена Юріївна, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Відповідальний за випуск: Маргасова Вікторія Геннадіївна,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
оподаткування та аудиту, доктор  
економічних наук, професор кафедри  
бухгалтерського обліку, оподаткування та  
аудиту

Рецензент: Гоголь Тетяна Анатоліївна,  
доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського  
обліку, оподаткування та аудиту

## ЗМІСТ

Вступ.....	4
Тема 1 Предмет, завдання і зміст дисципліни.....	6
Тема 2 Зовнішньоекономічні контракти й особливості відображення інформації в системі бухгалтерського обліку.....	18
Тема 3 Облік валютно-фінансових операцій.....	31
Тема 4 Загальні вимоги до експортно-імпортних операцій.....	46
Тема 5 Облік операцій з експорту .....	59
Тема 6 Облік операцій з імпорту.....	69
Тема 7 Облік бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з давальницькою сировиною	78
Тема 8 Облік операцій із давальницькою сировиною.....	88
Перелік питань, що охоплюють зміст робочої програми навчальної дисципліни та виносяться на іспит (залік).....	98
Перелік посилань.....	101
Додаток А - Класифікатор іноземних валют та банківських металів	107
Додаток Б - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».....	111
Додаток В - Український класифікатор товарів ЗЕД.....	116
Додаток Д - Звіт про експорт (імпорт) послуг .....	117

## ВСТУП

В Україні продовжують розширюватися економічні зв'язки з іншими державами світу, що спричиняє подальший розвиток зовнішньоекономічної діяльності. На сьогоднішній день зовнішньоекономічна діяльність є саме тим перспективним варіантом господарювання, що має можливості гармонійно поєднувати інтереси держави в досягненні політичної і економічної незалежності з інтересами підприємств у максимізації прибутку та у відповідному її перерозподілі.

Курс “Облік зовнішньоекономічної діяльності” є нормативною дисципліною підготовки студентів спеціальності “Облік і аудит”.

Набуті студентами знання та навички з дисципліни „Облік зовнішньоекономічної діяльності” будуть необхідні їм у подальшій професійній діяльності, дозволять розв'язувати складні задачі стосовно організації і методології обліку зовнішньоекономічних операцій, будуть доречними під час переддипломних практик (якщо відом статутної діяльності досліджуваного підприємства – зовнішньоекономічні операції), є базовими при написання дипломної (випускної кваліфікаційної) роботи зі спеціальності “Облік і аудит”.

Мета навчальної дисципліни – підготовка спеціалістів за спеціальністю “Облік і аудит” до ефективного використання знань з обліку зовнішньоекономічних фінансово-господарських операцій.

Завдання вивчення дисципліни: вивчення методів і технології найпоширеніших фінансових та господарських операцій, що застосовуються у зовнішньоекономічних відносинах суб'єктів господарювання України з іноземними контрагентами; набуття вмінь документального забезпечення та відображення зовнішньоекономічних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку.

У результаті вивчення навчальної дисципліни “Облік зовнішньоекономічної діяльності” студенти повинні:

**знати:**

- сутність зовнішньоекономічної діяльності;
- принципи зовнішньоекономічної діяльності;
- основні форми зв'язків у зовнішньоекономічній діяльності;
- документацію, що підтверджує право суб'єкта підприємницької діяльності здійснювати зовнішньоекономічні операції;
- основні задачі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій;

- визначення монетарних та немонетарних статей;
- операції з продажу іноземної валюти;
- сутність управління контрактною діяльністю;
- правила «ІНКОТЕРМС»;
- зміст базисних умов поставки на умовах Е групи;
- зміст базисних умов поставки на умовах F групи;
- зміст базисних умов поставки на умовах Д групи;
- зміст базисних умов поставки на умовах С групи;
- сутність розрахунків в міжнародній торгівлі;
- загальні засади експортно-імпорتنих операцій;
- операції з давальницькою сировиною;
- товарообмінні (бартерні) операції.

**уміти:**

- чітко формулювати мету й завдання обліку зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві;
  - складати зовнішньоекономічні контракти;
  - відображати в обліку експортно-імпорتنі операції;
  - визначати послідовність етапів здійснення операцій з давальницькою сировиною.
- розрізняти функціональні обов'язки агента, брокера, маклера, дистриб'ютера, дилера;
  - здійснювати аналітичний та синтетичний облік валютних засобів на розрахунковому рахунку;
  - розрізняти форвардний, опціонний, ф'ючерсний контракти;
  - розрізняти розрахунки акредитивом, документарним акредитивом, чеком, векселями, готівкою;
- здійснювати облік імпорту;
- здійснювати облік експорту;
- здійснювати облік операцій з давальницькою сировиною.

## **Тема 1 Предмет, завдання і зміст дисципліни**

1.1. Предмет, завдання дисципліни. Визначення зовнішньоекономічної діяльності.

1.2. Суб'єкти та об'єкти зовнішньоекономічної діяльності. Резиденти та нерезиденти України.

1.3. Види зовнішньоекономічної діяльності.

1.4. Основні завдання обліку і принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

1.5. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

1.6. Ліцензування та квотування зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

Література: [19, 20, 24, 31, 32, 34, 35, 38, 39, 42]

### **1.1. Предмет, завдання дисципліни. Визначення зовнішньоекономічної діяльності**

Нові підходи до розвитку економіки у зв'язку з вступом України до СОТ, мають місце також у зовнішньоекономічній діяльності, яка є предметом курсу “Облік ЗЕД”.

Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Господарська діяльність - будь-яка діяльність, в тому числі підприємницька, пов'язана з виробництвом і обміном матеріальних та нематеріальних благ, що виступають у формі товару.

Зовнішньоторговельна операція – це комплекс дій контрагентів різних країн, що спрямовані на здійснення торгового обміну, забезпечують такий обмін та є структурними ланками системи зовнішньоекономічних зав'язків.

Предметом дисципліни є облік фінансово-господарських операцій у зовнішньоекономічних відносинах.

Завдання вивчення дисципліни: вивчення методів і технології найпоширеніших фінансових та господарських операцій, що застосовуються у зовнішньоекономічних відносинах суб'єктів господарювання України з іноземними контрагентами; набуття вмінь документального забезпечення та відображення зовнішньоекономічних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку.

## **1.2 Суб'єкти та об'єкти зовнішньоекономічної діяльності. Резиденти та нерезиденти України**

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є:

— фізичні особи - громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України;

— юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні доми, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

— об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;

— структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;

— спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України;

— інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.

Об'єктами обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності є майно та джерела його утворення, що беруть участь у ЗЕД, господарські процеси, що складаються з сукупності зовнішньоекономічних операцій, та їх результати.

Згідно Декрету «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» резиденти це [34]:

— фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, що тимчасово перебувають за кордоном;

— юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність на підставі законів України;

— дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності;

нерезиденти це:

— фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, в тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України;

— юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені й діють відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі юридичні особи та інші суб'єкти підприємницької діяльності з участю юридичних осіб та інших суб'єктів підприємницької діяльності України;

— розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництва інших організацій і фірм, які не здійснюють підприємницької діяльності на підставі законів України.

Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними статусу юридичної особи (тобто з моменту державної реєстрації) і тільки в тому випадку, якщо установчими документами (статутом, установчим договором) передбачено положення, про те, що підприємство займається зовнішньоекономічною діяльністю.

Фізичні особи мають право проводити зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними дієздатності згідно з законами України.

Іноземні суб'єкти господарської діяльності – суб'єкти господарської діяльності, що мають постійне місце розташування або постійне місце проживання за межами України.

Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності – установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження.

Всі суб'єкти ЗЕД України мають право відкривати свої представництва на території інших держав згідно з законами цих держав.

### **1.3 Види зовнішньоекономічної діяльності**

ЗЕД представляє собою процес реалізації зовнішньоекономічних зав'язків. До основних форм зав'язків належать: торгівля, спільне



підприємництво, надання послуг, співробітництво. Найпоширенішим видом зовнішньоекономічної діяльності є торгівля. Міжнародна торгівля – це обмін товарами та послугами між суб'єктами різних держав.

Основними видами зовнішньоекономічної діяльності є:

- експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;
- надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України; надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України;
  - наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі;
  - міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;
  - кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;
  - спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;
  - підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;
  - організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;

— товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

— орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

— операції по придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку;

— роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами;

— інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України.

#### **1.4 Основні завдання обліку і принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності**

Одне з основних завдань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності – забезпечення керівництва підприємства та інших зацікавлених осіб достатньою інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, а також створити систему внутрішнього контролю з метою посилення ефективності діяльності підприємств та запобігання крадіжок та інших зловживань.

Організація та здійснення ЗЕД потребують дотримання певних цілей дотриманням певних вимог:

— відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій в валюті їх здійснення та паралельно в валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення такої операції;

— своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про результати діяльності підприємства, в тому числі зовнішньоекономічної;

— забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями.

Для виконання зазначених вимог та досягнення поставлених цілей необхідно вирішити комплекс задач бухгалтерського обліку.

Методологічного характеру – пов'язані з використанням національного Плану рахунків бухгалтерського обліку та правильним відображенням на рахунках операцій ЗЕД.

Як правило, для обліку ЗЕД застосовується національний План рахунків тієї країни, на території якої функціонують суб'єкти ЗЕД. Якщо засновниками спільних підприємств, що здійснюють ЗЕД, передбачено використання Плану рахунків інших країн, то це повинно бути зумовлено договором. В такому випадку в межах своєї країни облікові реєстри, Головна книга і бухгалтерська звітність складаються на підставі національного Плану рахунків, а для партнера інформація, що міститься у зазначених документах, може бути надана на підставі рахунків його держави. Об'єкти повинні групуватися і відображатися на бухгалтерських рахунках протягом звітного періоду.

Завдання методологічного характеру вирішують також питання визначення цінкових компонентів при обчисленні вартості продукції, вибору методів оцінки засобів підприємства та джерел їх утворення.

Методичного характеру – пов'язані із систематизацією інформації об'єктах ЗЕД. Вони спрямовані на достовірне відображення інформації в первинних і зведених документах та реєстрах синтетичного і аналітичного обліку; раціональну побудову цих реєстрів; формування вихідних документів та форм звітності при автоматизації облікових робіт.

Організаційного характеру – раціоналізація бухгалтерського обліку ЗЕД, що пов'язана з чітким розподілом функціональних обов'язків серед працівників бухгалтерії. Це організація матеріальної відповідальності та контроль за забезпеченням збереження товарно-матеріальних цінностей та грошових (валютних) коштів; вибір схеми обліку відповідних об'єктів і формування графіків документообігу; визначення періодичності складання реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, бухгалтерської звітності. Розподіл функціональних обов'язків повинен передбачити обов'язки працівників бухгалтерії, конкретні обов'язки кожного працівника по визначеній для нього ділянці облікової роботи, права і відповідальність працівників за допущені порушення. У функціональних обов'язках повинно бути зазначено, що у випадку зловживань застосовуються санкції, передбачені законодавством країни господарюючого суб'єкту ЗЕД.

Технічного характеру – раціональне ведення обліку ЗЕД за допомогою комп'ютерної, копіювальної техніки і тощо при наявності матеріальних можливостей. Передбачає автоматизоване формування первинних документів, облікових реєстрів і форм звітності.

Чітке виконання поставлених завдань на підприємстві досягається налагодженою роботою бухгалтерської служби, наслідком чого є своєчасне надання менеджерам різних рівнів інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Види посередників у зовнішньоекономічній діяльності представлені на рисунку 1.1.

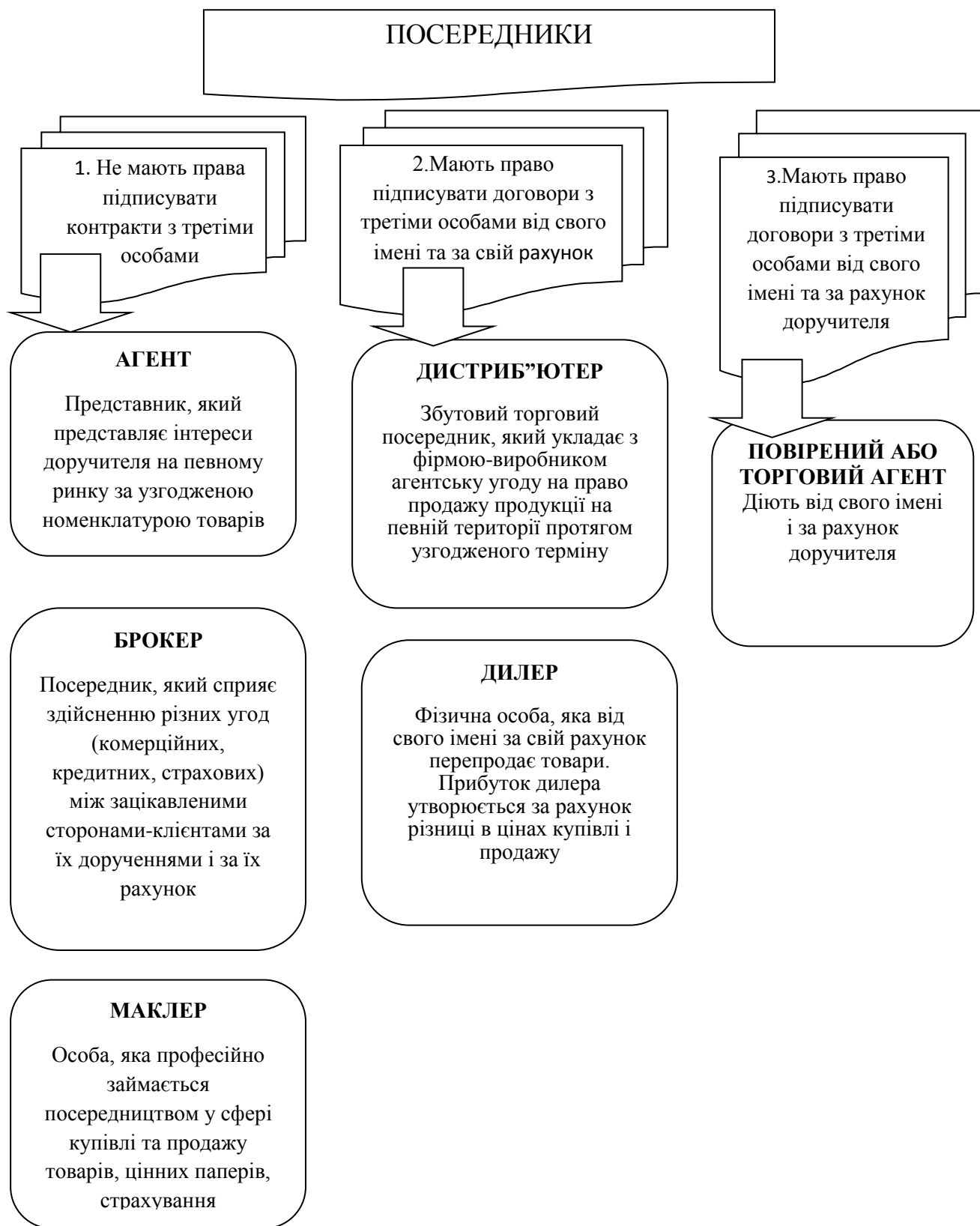


Рисунок 1.1 - Види посередників у зовнішньоекономічній діяльності

Принципи здійснення ЗЕД в Україні визначені Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», відповідно до якого суб'єкти господарської діяльності України та іноземні суб'єкти господарювання при проведенні ЗЕД повинні керуватися наступними принципами [36]:

1. Принцип суверенітету народу України при здійсненні ЗЕД, що полягає у виключному праві народу України самостійно та незалежно проводити ЗЕД на території України, керуючись чинним законодавством, а також у зобов'язанні України неухильно виконувати всі договори та зобов'язання в галузі міжнародних економічних відносин.

2. Принцип свободи зовнішньоекономічного підприємництва, суть якого полягає у праві суб'єктів ЗЕД добровільно вступати в зовнішньоекономічні зв'язки, проводити зовнішньоекономічну діяльність в будь-яких формах, які прямо не заборонені законодавством, та у виключному праві власності суб'єктів ЗЕД на всі одержані ними результати в процесі такої діяльності.

3. Принцип юридичної рівності та недискримінації, тобто рівність перед законом всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності та приналежності до певної держави, заборона обмеження прав, дискримінації суб'єктів ЗЕД та іноземних суб'єктів господарської діяльності за формами власності, місцем розташування тощо (за виключенням випадків, передбачених законодавством), як з боку держави, так і з боку інших суб'єктів.

4. Принцип верховенства закону, тобто регулювання ЗЕД тільки законами України та заборона застосування підзаконних актів, що у будь-якій спосіб створюють для суб'єктів ЗЕД умови менш сприятливі, ніж ті, що встановлені законами України.

5. Принцип захисту інтересів суб'єктів ЗЕД, який полягає у тому, що Україна як держава забезпечує рівний захист інтересів всіх суб'єктів ЗЕД та іноземних суб'єктів господарської діяльності на її території згідно з законами України; здійснює рівний захист всіх суб'єктів ЗЕД України за її межами згідно норм міжнародного права; здійснює захист державних інтересів України як на території, так і за її межами відповідно до законів України та умов підписаних нею міжнародних договорів та норм міжнародного права.

6. Принцип еквівалентності обміну, неприпустимості демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів.

Вихідним принципом здійснення експортно-імпорتنих операцій є комерційний розрахунок на основі принципів господарської та фінансової самостійності та самоокупності з урахуванням власних валютно-фінансових та матеріально-технічних можливостей.

## 1.5 Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні

Регулювання ЗЕД в Україні здійснюється:

- Україною як державою, в особі її органів у межах їх компетенції;
- недержавними органами управління економікою (товарними фондами, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями, спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;
- самими суб'єктами ЗЕД на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється за допомогою:

- законів України;
- передбачених в законах України актів тарифного і нетарифного регулювання, які видаються державними органами України в межах їх компетенції;
- економічних заходів оперативного регулювання (валютно-фінансового, кредитного та іншого) в межах законів України;
- рішень недержавних органів управління економікою, які приймаються за їх статутними документами в межах законів України;
- угод, що укладаються між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і які не суперечать законам України.

Україна самостійно формує систему та структуру державного регулювання ЗЕД на її території.

Головною ланкою в системі управління зовнішньоекономічними зв'язками України є Міністерство зовнішніх зав'язків і торгівлі.

Окремі сфери зовнішньоекономічної діяльності регулюють:

- Верховна Рада;
- Кабінет Міністрів України;
- Національний банк України;
- Міністерство економічного розвитку і торгівлі;
- Державна фіскальна служба;
- Антимонопольний комітет України;
- Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі;
- органи місцевого управління ЗЕД (місцеві Ради народних депутатів України та їх виконавчі і розпорядчі органи; територіальні підрозділи (відділення) органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України).

Державне регулювання ЗЕД: митне регулювання; валютне регулювання; ліцензування та квотування ЗЕД; введення спеціальних економічних зон; застосування спеціальних санкцій за порушення ЗЕД.

## **1.6 Ліцензування та квотування зовнішньоекономічної діяльності в Україні**

Для проведення відповідних видів зовнішньоекономічної діяльності Міністерство економічного розвитку і торгівлі України здійснює їхнє ліцензування і квотування.

Ліцензування ЗЕ операцій визначається як комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом ЗЕД експорту (імпорту) товарів. Ліцензування експорту (імпорту) товарів здійснюється у формі автоматичного чи неавтоматичного ліцензування.

Автоматичне ліцензування визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту ЗЕД дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення і видачі ліцензії не справляє обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

Неавтоматичне ліцензування визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту ЗЕД дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких устанавлюються визначені квоти (кількісні чи інші обмеження).

Щодо кожного виду товару може встановлюватися тільки один вид ліцензії. Ліцензії видаються центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики, а також у межах наданих їм повноважень – відповідним республіканським органом Автономної Республіки Крим, структурними підрозділами областей, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій.

Ліцензії видаються на підставі заявок суб'єктів ЗЕД, що подаються за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики.

Нині діють такі види ліцензій:

— спеціальна - належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом установленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів;

— відкрита (індивідуальна) - дозвіл на експорт (імпорт) товару протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу;

— генеральна - відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по певному товару (товарах) та/або з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах);

— експортна (імпортна) - належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого строку певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування;

— разова (індивідуальна) - разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції.

Ліцензії видаються на підставі заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що подаються за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики.

Для одержання ліцензії заявники звертаються, як правило, до одного органу виконавчої влади. У разі необхідності в одержанні погодження можливе звернення до кількох органів виконавчої влади, але не більше ніж до трьох.

Розгляд заявок на одержання ліцензій може здійснюватися в порядку їх надходження, який визначається за датами реєстрації заявок, або одночасно після закінчення оголошеного строку їх приймання.

У заявці на одержання ліцензії зазначаються такі дані: повне найменування суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, прізвище та ім'я його керівника, найменування та код товару (товарів) згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), найменування виробника, споживача товару (товарів), код та назва держави (держав) походження і призначення - у разі експорту, код та назва держави (держав) походження і відправлення - у разі імпорту, строк дії ліцензії, кількість та вартість товару (товарів), код і назва митниці, повні найменування та адреси продавця і покупця, вид угоди, валюта платежу, основна та додаткова одиниці виміру товару (товарів), погодження з органами виконавчої влади (у разі необхідності), підстава для запиту ліцензії, особливі умови ліцензії.

При поданні заявки можуть вимагатися документи та інформація, які вважаються необхідними для підтвердження даних, зазначених у заявці та зовнішньоекономічному договорі (контракті).

Заявка не може бути відхилена в разі допущення незначних помилок у документах, які подаються для одержання ліцензії, якщо вони не змінюють основних даних, що містяться в заявці. Основними вважаються дані, передбачені умовами зовнішньоекономічного договору (контракту).



У разі запровадження режиму автоматичного ліцензування строк видачі ліцензії не повинен перевищувати 10 робочих днів від дати одержання заявки та інших необхідних документів, що відповідають установленим вимогам. Не може бути відмовлено у видачі ліцензії, якщо всі необхідні документи подані і відповідають встановленим вимогам.

Квотування здійснюється шляхом встановлення режиму видачі індивідуальних ліцензій, причому загальний обсяг експорту (імпорту) за цими ліцензіями не має перевищувати обсягу встановленої квоти.

Квоти:

1. Глобальні (контингенти) – встановлюються по товару без зазначення конкретних країн (груп країн), куди товар експортується чи відкіля він імпортується.

2. Групові – встановлюється по товару з визначенням групи країн, куди товар експортується або з яких він імпортується.

3. Експортна (імпортна) - граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях.

4. Індивідуальні – встановлюються по товару з визначенням конкретної країни, куди товар може експортуватися або з якої він може імпортуватися.

5. Спеціальні – обмежений обсяг імпорту в Україну, певного товару, що є об'єктом спеціального розслідування або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом встановленого строку та який визначається в натуральних або вартісних одиницях виміру.

### **Питання для самоперевірки**

1. Що є предметом і об'єктом курсу "Облік зовнішньоекономічної діяльності"?

2. Які форми зовнішньоекономічної діяльності підприємства передбачені чинним законодавством?

3. Які види зовнішньоторговельних операцій розрізняють в міжнародній торгівлі?

4. Назвіть основні принципи зовнішньоекономічної діяльності України.

5. Яким чином здійснюється поділ посередників у зовнішньоекономічній діяльності?

6. Охарактеризуйте законодавчі та нормативні акти, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність в Україні.

7. Які заходи валютного регулювання вживаються щодо підприємств та організацій, що функціонують в Україні

## **Тема 2 Зовнішньоекономічні контракти й особливості відображення інформації в системі бухгалтерського обліку**

2.1. Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту) і його функції.

2.2. Структура зовнішньоекономічного договору (контракту).

2.3. Особливості укладання та виконання договорів у зовнішньоекономічній діяльності.

2.4. Відображення в бухгалтерському обліку договірних зобов'язань.

Література [19, 20, 24, 36, 40, 46, 47, 50, 51, 53, 54, 71]

### **2.1. Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту) і його функції**

Основною правовою формою, що опосередковує господарські зв'язки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та їх іноземних контрагентів, є зовнішньоекономічний договір.

Саме підготовка і укладання зовнішньоекономічного контракту є одним з найбільш важливих етапів в процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) - це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Існує велика кількість літературних джерел, в яких наводяться рекомендації, як правильно скласти контракт, як краще сформулювати ту або іншу умову. Проте, цього недостатньо для того, щоб економічно вірно скласти контракт. Тут необхідний системний підхід, певна методика, використовуючи яку підприємство могло б оцінити всі можливі варіанти контракту і вибрати найбільш вдалий. Це істотно полегшило б і переговорний процес, оскільки будь-яка умова, запропонована партнером, може бути заздалегідь пророблена й оцінена.

У міжнародній комерційній практиці використовується багато різновидів зовнішньоторгових договорів, структура, зміст та особливості яких визначаються видом зовнішньоекономічної операції, яку вони супроводжують.

Укладання зовнішньоекономічної угоди являє собою досить об'ємний і

складний процес, реалізація якого викликає немало труднощів і проблем, вимагає неабияких зусиль та знань. Процес реалізації зовнішньоекономічних контрактів характеризується великою кількістю зворотних зв'язків між різноманітними етапами і значними розбіжностями в рівні агрегування останніх.

У зв'язку з цим робота над кожним етапом може містити в собі значну кількість повторів, а також ускладнюватися суттю, трудомісткістю і великими обсягами робіт з інформаційно-аналітичного забезпечення, оформлення відповідних формальностей, обробкою необхідної документації.

Права, обов'язки і відповідальність партнерів за угодою згруповані в окремих розділах: преамбула (визначення сторін); предмет контракту; кількість (або ціна та кількість контракту); базові умови поставки товарів; ціна та загальна сума контракту; якість товару; термін та умови поставки; умови платежу; умови передавання-приймання товару; гарантії, претензії; пакування та маркування товару; відвантаження товару; санкції; страхування; форс-мажорні обставини; арбітраж; інші умови; юридичні адреси, поштові й платіжні реквізити сторін.

При оформленні контрактів окремі розділи можуть бути об'єднані або введені інші.

Надруковані та завізовані контракти підлягають остаточній перевірці оперативними працівниками та парафуються (візуються) коротким підписом в одному з нижніх кутків кожної сторінки. Працівник, що підтвердив контракт, несе повну відповідальність за правильність тексту, зокрема і перекладу на іноземну мову.

Як правило, друкують два оригінали контракту, які підписуються безпосередньо присутніми на переговорах представниками обох контрагентів, котрі мають право підпису комерційних документів за посадою, що займають, або за довіреністю. Кількість підписів з кожного боку визначається юридичним статусом контрагента. Зовнішньоторгові контракти з боку українських організацій підписуються, як мінімум, двома особами, які мають на це право.

Якщо з української сторони у зовнішньоторговій угоді беруть участь декілька організацій, вона може бути підписана більше ніж двома особами. Відповідальність по зобов'язаннях підписаного договору несе організація, від імені якої підписана угода, або у контракті встановлюється солідарна відповідальність усіх українських організацій, що його підписали [4].

Договір (контракт) укладається відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та інших законів України з урахуванням міжнародних договорів України. Суб'єкти підприємницької діяльності при складанні тексту договору (контракту) мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації міжнародних органів та організацій, якщо це

не заборонено прямо та у винятковій формі Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та іншими законами України.

При укладанні зовнішньоторговельної операції сторони мають обумовити, право якої держави використовуватиметься для регулювання форми угоди, прав та обов'язків сторін. За українським законодавством права та обов'язки сторін за зовнішньоторговим контрактом визначаються правом країни, обраної сторонами при укладанні контракту чи в результаті подальшого узгодження. За відсутності такої згоди до контракту застосовується право країни, де засновано чи є основне місце діяльності сторони, яка виступає: продавцем у контрактів купівлі-продажу; комітентом (консигнантом) – у договорі комісії (консигнації); довірителем – у договорі доручення; перевізником – у договорі перевезення.

Договір може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародним договорам України.

Права та обов'язки сторін ЗЕ угоди визначаються матеріальним та процесуальним правом місця її укладання, якщо сторони не погодили інше, і відображаються в умовах договору.

Для підписання контракту не потрібен дозвіл якого-небудь органу або державної влади, управління, вищої організації, за винятком випадків, передбачених чинним законодавством України.

Форма ЗЕ договору визначена Положенням про форми ЗЕ договорів, яке затверджено наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. №201 [50].

У міжнародній торговій практиці існують найрізноманітніші контракти. Їх зміст залежить від угоди, що збираються здійснити контрагенти. Але в основі кожного з них лежать положення класичного контракту купівлі-продажу.

Зміст контракту складаються умови, про які сторони домовлялися в процесі укладання контракту і попередніх переговорів.

Велике значення при підготовці договору у ЗЕД має мова, якою він буде укладений. У випадку складання договору іноземною мовою в обов'язковому порядку має бути екземпляр, складений українською мовою. Тому необхідно віддати перевагу укладанню ЗЕД, оформленого двома колонками, у яких паралельно розміщується текст на двох мовах. Це дозволить також уникнути перекручувань чи невідповідності перекладу.

Види зовнішньоекономічних контактів:

- купівлі-продажу: ввезення товарів в Україну та вивезення товарів за межі України;
- переробки давальницької сировини;
- бартерні;
- орендні;

- інвестиційні;
- посередницькі.

Як зазначалося вище, зміст договору складають умови, за якими досягнута угода. Умови розподіляються на істотні, звичайні та випадкові. Істотними визнаються умови, які є необхідними та достатніми для укладання договору.

## **2.2. Структура зовнішньоекономічного договору (контракту)**

З метою встановлення ефективного контролю за здійсненням підприємством ЗЕД, за дотриманням правил митного, податкового і валютного контролю, а також з урахуванням міжнародної практики, законодавством України встановлені механізми і умови реалізації окремих ЗЕ угод.

Законодавство України передбачає, що під час реалізації угоди купівлі-продажу контрагенти мають керуватися правилами ІНКОТЕРМС, які поширюються винятково на відносини між продавцями і покупцями в межах договору купівлі-продажу.

Застосування базисних умов постачання товарів у ЗЕД дозволяє не тільки дотримуватися вимог чинного законодавства і митних процедур, але й визначає порядок оподаткування такої операції.

Правила ІНКОТЕРМС встановлюють обов'язки продавця і покупця щодо надходження і приймання товарів, визначають спосіб їх надходження, витрати, які пов'язані з переміщенням товарів у вказаний пункт (з підготовкою товару, перевіркою його якісних характеристик, упакуванням, завантаженням, транспортуванням, страхуванням, збереженням) [51]. Ризик втрати або ушкодження товару, а також зобов'язання щодо витрат, пов'язаних з товаром, переходять від продавця до покупця в конкретно визначеному місті.

Застосування базисних умов спрощує складання та узгодження контрактів, допомагає контрагентам знайти спосіб поділу відповідальності й розв'язання розбіжностей, які можуть виникнути.

У правилах ІНКОТЕРМС-2000 міститься 13 торгових термінів, які діляться на чотири групи: Е, F, С, D. Правила «Інкотермс» відіграють значну роль при визначенні митної вартості товару в Україні. Митна вартість товарів та предметів є основою для визначення розміру всіх платежів, що належить сплатити при перетині товарами митного кордону України.

До умов, які повинні бути передбачені в договорі (контракті), якщо сторони такого договору (контракту) не погодилися про інше щодо викладення умов договору і така домовленість не позбавляє договір предмета, об'єкта, мети та інших істотних умов, без погодження яких сторонами договір може вважатися таким, що неукладений, або його може бути визнано недійсним внаслідок недодержання форми згідно з чинним законодавством України,

відносяться:

1.1. Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення.

1.2. Преамбула.

У преамбулі зазначається повне найменування сторін-учасників зовнішньоекономічної операції, під якими вони офіційно зареєстровані, із зазначенням країни, скорочене визначення сторін як контрагентів ("Продавець", "Покупець", "Замовник", "Постачальник" тощо), особа, від імені якої укладається зовнішньоекономічний договір (контракт), та найменування документів, якими керуються контрагенти при укладенні договору (контракту) (установчі документи тощо).

1.3. Предмет договору (контракту).

У цьому розділі визначається, який товар (роботи, послуги) один з контрагентів зобов'язаний поставити (здійснити) іншому із зазначенням точного найменування, марки, сорту або кінцевого результату роботи, що виконується.

У разі бартерного (товарообмінного) договору (контракту) або контракту на переробку давальницької сировини визначається також точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок (або назва товару, що є кінцевою метою переробки давальницької сировини).

Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) досить велика, то все це зазначається у додатку (специфікації), який має бути невід'ємною частиною договору (контракту), про що робиться відповідна відмітка в тексті договору (контракту).

Для бартерного (товарообмінного) договору (контракту) згаданий додаток (специфікація), крім того балансується іще за загальною вартістю експорту та імпорту товарів (робіт, послуг).

У додатку до договору (контракту) про переробку давальницької сировини зазначається відповідна технологічна схема такої переробки.

Технологічна схема переробки давальницької сировини повинна містити усі основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію; кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини; втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки.

1.4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).

У цьому розділі визначається, залежно від номенклатури, одиниця виміру товару, прийнята для товарів такого виду (у тонах, кілограмах, штуках тощо), його загальна кількість та якісні характеристики.

У тексті договору (контракту) про виконання робіт (надання послуг) визначаються конкретні обсяги робіт (послуг) та термін їх виконання.

1.5. Базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг).

У цьому розділі зазначається вид транспорту та базисні умови поставки (відповідно до правил "Інкотермс", які визначають обов'язки контрагентів щодо поставки товару і встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також конкретний строк поставки товару (окремих партій товару).

У випадку укладення договору (контракту) про виконання робіт (надання послуг) у цьому розділі визначаються умови та строки виконаних робіт (послуг).

#### 1.6. Ціна та загальна вартість договору (контракту).

У цьому розділі визначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг), що поставляються згідно з договором (контрактом), крім випадків, коли ціна товару розраховується за формулою, та валюта контракту. Якщо згідно з договором (контрактом) поставляються товари різної якості та асортименту, ціна встановлюється окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом договору (контракту) зазначається його загальна вартість. У цьому разі цінові показники можуть бути зазначені в додатках (специфікаціях), на які робиться посилання в тексті договору (контракту).

При розрахунках ціни договору (контракту) за формулою зазначається орієнтовна вартість договору (контракту) на дату його укладення.

У договорі (контракті) про переробку давальницької сировини крім того зазначається її заставна вартість, ціна та загальна вартість готової продукції, загальна вартість переробки.

У бартерному (товарообмінному) договорі (контракті) зазначається загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що імпортуються за цим договором (контрактом), з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валю.

#### 1.7. Умови платежів.

Цей розділ визначає валюту платежу, спосіб, порядок та строки фінансових розрахунків та гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань. Залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору (контракту) зазначаються: умови банківського переказу до (авансового платежу) та/або після відвантаження товару або умови документарного акредитива, або інкасо (з гарантією); умови за гарантією, якщо вона є або коли вона необхідна (вид гарантії: на вимогу, умовна), умови та термін дії гарантії, можливість зміни умов договору (контракту) без зміни гарантії.

1.8. Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг). У цьому розділі визначаються строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів.

Приймання-здавання проводиться за кількістю згідно з товаросупровідними документами, за якістю - згідно з документами, що засвідчують якість товару.

#### 1.9. Упаковка та маркування.

Цей розділ містить відомості про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесене на неї відповідне маркування (найменування продавця та покупця, номер договору (контракту), місце призначення, габарити, спеціальні умови складування і транспортування та інше), а за необхідності також умови її повернення.

#### 1.10. Форс-мажорні обставини.

Цей розділ містить відомості про те, за яких випадків умови договору (контракту) можуть бути не виконані сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади та інше). При цьому сторони звільняються від виконання зобов'язань на строк дії цих обставин, або можуть відмовитися від виконання договору (контракту) частково або в цілому без додаткової фінансової відповідальності. Строк дії форс-мажорних обставин підтверджується торгово-промисловою палатою відповідної країни.

#### 1.11. Санкції та рекламації.

Цей розділ встановлює порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань.

При цьому мають бути чітко визначені розміри штрафних санкцій (у відсотках від вартості недопоставленого товару (робіт, послуг) або суми неоплачених коштів, строки виплати штрафів - від якого терміну вони встановлюються та протягом якого часу діють, або їх граничний розмір), строки, протягом яких рекламації можуть бути заявлені, права та обов'язки сторін договору (контракту) при цьому, способи врегулювання рекламацій.

#### 1.12. Урегулювання спорів у судовому порядку.

У цьому розділі визначаються умови та порядок вирішення спорів у судовому порядку щодо тлумачення, невиконання та/або неналежного виконання договору (контракту) з визначенням назви суду або чітких критеріїв визначення суду будь-якою зі сторін залежно від предмета та характеру спору, а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права, яке буде застосовуватися цим судом, та правил процедури судового урегулювання.

1.13. Місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

При цьому зазначаються місцезнаходження (місце проживання), повні поштові та платіжні реквізити (№ рахунку, назва та місцезнаходження банку) контрагентів договору (контракту). Послідовність підготовки до укладання зовнішньоекономічного контракту представлено на рисунку 2.1.



## Підготовка до укладання зовнішньоекономічного контракту, етапи

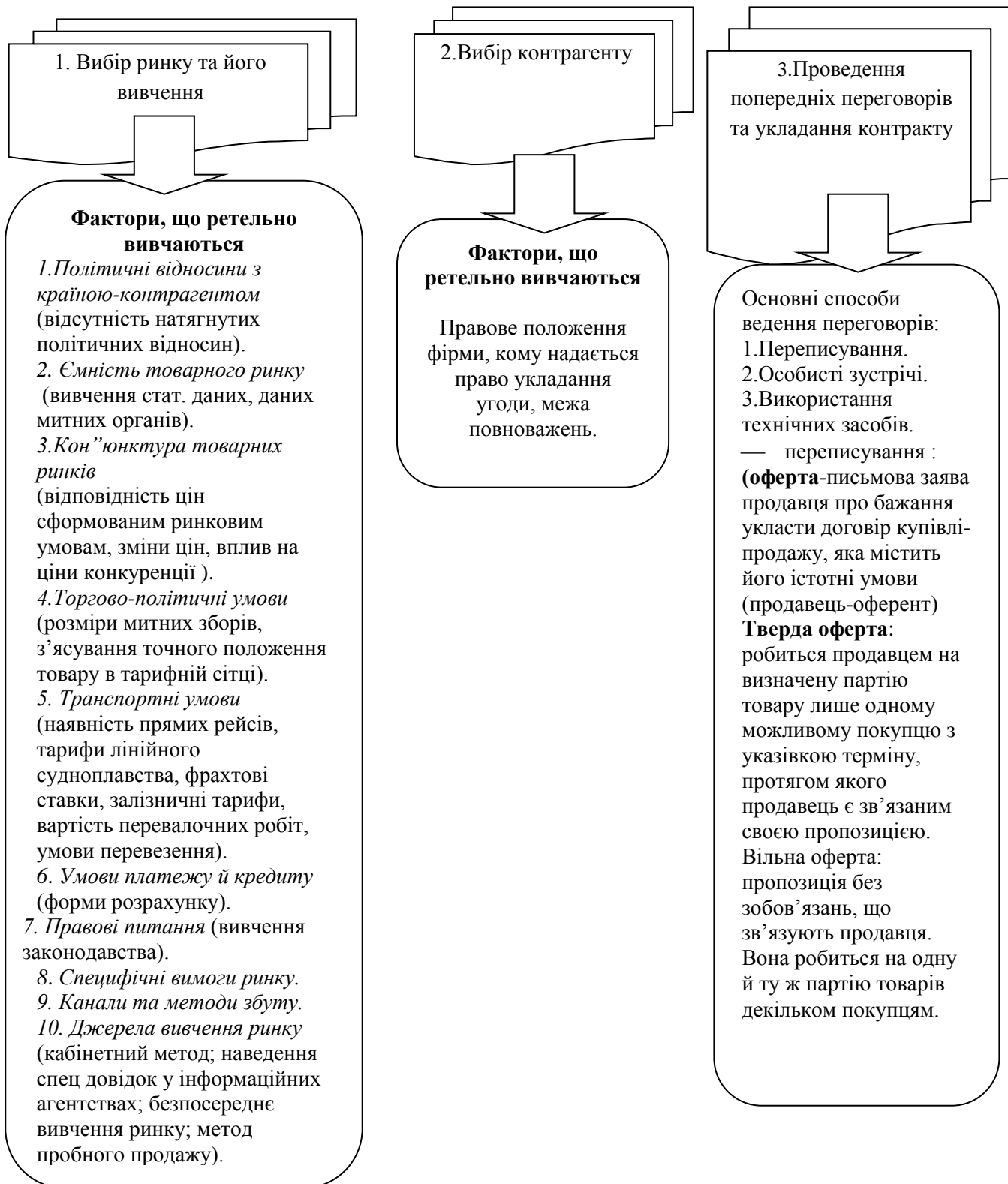


Рисунок 2.1 - Підготовка до укладання зовнішньоекономічного контракту

Під час здійснення платежів за експортно-імпортними операціями використовується валюта 1-ї групи класифікатора (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Вільно конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та продаються на головних валютних ринках світу та банківські метали (1 група)

Найменування валют	Код валюти	
	Цифровий	Літерний
австралійські долари	036	AUD
англійські фунти стерлінгів	826	GBP
датські крони	208	DKK
долари США	840	USD
ісландські крони	352	ISK
канадські долари	124	CAD
норвезькі крони	578	NOK
шведські крони	752	SEK
швейцарські франки	756	CHF
японські єни	392	JPY
євро	978	EUR
СПЗ	960	XDR
золото	959	XAU
паладій	964	XPD
платина	962	XPT
срібло	961	XAG

Інкотермс 2010 (Incoterms 2010) [54]– це міжнародні правила, визнані урядовими органами, юридичними компаніями і комерсантами по всьому світу як тлумачення найбільш застосовних в міжнародній торгівлі термінів (таблиця 2.2).

#### Характеристика базисних умов поставки

Група Е регламентує зобов'язання продавця й покупця, при здійсненні постачання тільки на умові франко-завод, при цьому зобов'язання продавця вважаються виконаними після того, як він передав товар покупцю на своєму підприємстві. Продавець відповідає за навантаженням товару на вказаний покупцем транспортний засіб чи за очищення товару від мита на експорт, якщо не обговорене інше. Покупець несе усі витрати й ризики, пов'язані з перевезенням товару з підприємства продавця до місця призначення. Ця умова передбачає мінімальні зобов'язання для продавця.

Покупець сам здійснює декларування зазначених товарів на митниці чи через митного брокера.

Така операція розглядається не як експортна, а як передача товару на території України й обкладається ПДВ за ставкою 20 %. Така операція називається «EXW франко-завод».

Група F. Відповідно до цих умов продавець вважає, що він виконав свої зобов'язання після того, як передав товар перевізнику відповідно до інструкцій, отриманих від покупця. Ці умови припускають, що в обов'язки покупця входить вибір перевізника, складання з ним договору на перевезення. Продавець повідомляє покупця відносно готовності товару до відвантаження, після чого покупець укладає договір перевезення й віддає продавцю свої інструкції з приводу того, кому, коли і як передати куплений товар.

Ця умова застосовна для перевезень будь-яким видом транспорту.

Тому в контрактах, укладених на F-умові, вся процедура повинна бути визначена з граничною ясністю для обох контрагентів.

Група C. Згідно з цими умовами продавець сам укладає договір перевезення, оплачує перевезення до зазначеного в контракті місця приймання товару покупцем, а також сповіщає покупця про деталі відправлення й передбачуваний час прибуття вантажу в погоджене місце для його прийняття.

За контрактами на C-умовах продавець звільняється від відповідальності і ризиків з моменту передачі товару перевізнику у своїй країні, хоча й несе витрати за доставку товару в країну покупця. Продавець зобов'язаний оплатити перевізнику всю вартість транспортування товару незалежно від того, належний фрахт буде оплачений до навантаження товару чи оплата допускається після його доставки в місце призначення, крім додаткових витрат, що можуть виникнути через обставини, які настають після відвантаження і відправлення товару, і повинні бути оплачені покупцем, якщо виникли не з вини перевізника.

Якщо доставка товару вимагає перевантажень у проміжних пунктах, продавець може укласти кілька договорів перевезення. Він повинен оплатити всю вартість доставки до місця призначення, включаючи вартість перевантажень товару. Але якщо перевантаження виявилось змушеним через необхідність уникнути наслідків непередбачених обставин (страйку, урядові акти, воєнні дії), додаткові витрати повинен нести покупець.

При складанні контракту сторони повинні домовитися про те, хто буде сплачувати навантаження товару в місці призначення. Під час перевезення товару на регулярних судноплавних лініях у вартість фрахту звичайно вже входить вартість навантаження.

Група D. Контракти на D-умовах можна розбити на дві категорії. У першу входять контракти, укладені на умовах 1, 2, 4. Відповідно до цієї умови продавець не очищає товар для імпорту.

До другої категорії відносяться умови 3, 5. За цими умовами продавець повинен одержати всі необхідні ліцензії, а також сплатити мито, збори,

податки.

Таблиця 2.2 - Основні терміни Правил ІНКОТЕРМС – 2010 (Incoterms 2010)

1	Найменування умов постачання	Застосовуваний вид транспорту	Розшифрування умов постачання
1	2	3	4
<b>Група Е</b> Місце відправлення (Departure)	<b>EXW</b>	Будь-які види транспорту	EX Works (... named place) Франко завод (...назва місця). Товар відвантажується зі складу продавця
	<b>FCA</b>	Будь-які види транспорту	Free Carrier (...named place) Франко-перевізник (...назва місця) . Товар доставляється перевізнику замовника
<b>Група F</b> Основне перевезення не сплачено продавцем (Main Carriage Unpaid)	<b>FAS</b>	Морський і внутрішній водний транспорт	Free Alongside Ship (... named port of shipment) Франко уздовж борту судна (... назва порту відвантаження). Товар доставляється до пароплава замовника.
	<b>FOB</b>	Морські та внутрішні водні перевезення	Free On Board (... named port of shipment) Франко- борт (... назва порту відвантаження). Товар відвантажується на корабель замовника
	<b>CFR</b>	Морський і внутрішній водний транспорт	Cost and Freight (... named port of destination) Вартість і фрахт (... назва порту призначення). Товар доставляється до порту замовника (без вивантаження)
<b>Група С</b> Основне перевезення сплачено продавцем (Main Carriage Paid)	<b>CIF</b>	Морський і внутрішній водний транспорт	Cost, Insurance and Freight (... named port of destination). Вартість, страхування і фрахт (...назва порту призначення). Товар страхується і доставляється до порту замовника (без вивантаження)
	<b>CIP</b>	Будь-які види транспорту	Carriage and Insurance Paid To (... named place of destination). Фрахт, перевезення і страхування оплачено до (...назва місця призначення). Товар страхується і доставляється перевізнику замовника в зазначеному місці призначення
	<b>CPT</b>	Будь-які види транспорту	Carriage Paid To (... named place of destination) Фрахт/перевезення сплачено до (...назва місця призначення). Товар доставляється перевізнику замовника в зазначеному місці призначення

## Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
<b>Група D</b> Доставка (Arrival)	<b>DAT</b>	Будь-які види транспорту	Delivered At Terminal (... named terminal of destination) Постачання на термінал (... назва терміналу). Постачання на термінал (... назва терміналу). Експортні платежі здійснює продавець, а імпорتنі – покупець. Продавець зобов'язаний забезпечити перевезення товару до узгодженого сторонами терміналу. Під терміналом у Правилах ІНКОТЕРМС – 2010 розуміють будь-яке місце, як крите, так і відкрите, наприклад, пристань, склад, контейнерний майданчик, автомобільний, залізничний термінал або вантажний термінал в аеропорту. Продавець не має зобов'язань укладання договору страхування
	<b>DAP</b>	Будь-які види транспорту	Delivered at Place. Постачання в місці призначення (... назва місця призначення). Продавець зобов'язаний забезпечити перевезення товару до узгодженого місця, не розвантажуючи товар із транспортного засобу в цьому місці. Продавець не має зобов'язань щодо укладання договору страхування
	<b>DDP</b>	Будь-які види транспорту	Delivered Duty Paid (... named place of destination) Постачання з оплатою мита (... назва місця призначення). Товар доставляється замовнику, звільнений від мит і ризиків.

Умови групи D є найбільш привабливими для покупця, тому що продавець зобов'язаний доставити товар у зазначене місце, приймаючи на себе витрати й ризики з доставки товару. Тому контракти на D – умовах належать до категорії договорів прибуття (надходження).

Якщо в термін, передбачений договором, переданий товар не буде оплачений або не відбудуться інші обставини, при яких право власності переходить до покупця, продавець має право вимагати від покупця повернути йому товар, якщо інше не передбачено договором. В цих випадках покупець формально ще не є власником отриманого товару і тому не має права відображати його на балансових рахунках – він повинен відображати товар по Дебету рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». В подальшому можливі два варіанти:

- оплата товару (або настання інших прямо обумовлених в договорі обставин) і перехід його у власність покупця;
- повернення товару постачальнику.

В першому випадку здійснюються наступні бухгалтерські записи.

– зняття товару з позабалансового обліку – К-т рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»;

– оприбуткування товарів – Д-т рахунків обліку активів (281 «Товари на складі») – К-т 63 рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

У випадку повернення товару це відображається лише одним бухгалтерським записом (на підставі відповідних актів передачі і накладних) – К-т рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

В договорі можна також обумовити, що до переходу права власності на товар до покупця останній є орендарем переданого йому товару (договір найму-продажу). При цьому (якщо інше не передбачено договором) покупець стає власником товару з моменту оплати товару.

#### Позабалансовий облік

Згідно до плану рахунків договірні зобов'язання обліковуються на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання».

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням. Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік контрактних зобов'язань ведеться за видами зобов'язань.

Контроль за виконанням оплати окремих договорів здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, в яких формується запит про своєчасне виконання договору за критеріями часу і платежу. Аналітичний облік буде вестись в двох паралельних розрізах – контрагентів та договорів.

Інші договірні зобов'язання і права обліковуються на рахунках 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» і 05 «Гарантії та забезпечення надані». Зокрема, на рахунку 05 відображається: 1) вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується; 2) вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки.

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

### **Питання для самоперевірки**

1. Які функції виконує зовнішньоекономічний договір?
2. Які види договорів існують у міжнародній практиці?

3. Яким нормативним документом регулюється порядок укладання зовнішньоекономічних договорів?
4. В чому полягають особливості укладання зовнішньоекономічних договорів?
5. Яка повинна бути структура зовнішньоекономічного договору?
6. В чому полягає суть правил "Інкотермс"?
7. Як визначається сума контракту?
8. В якій валюті проводяться розрахунки по зовнішньоекономічних договорах?
9. Які основні форми розрахунків передбачаються в зовнішньоекономічних договорах?
10. Які договори підлягають реєстрації в Міністерстві економіки та з питань європейської інтеграції?

### **Тема 3 Облік валютно-фінансових операцій**

3.1. Поняття валютних засобів та валютних операцій. Класифікація валют.

3.2. Порядок та умови торгівлі іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку України, на міжнародних валютних ринках.

3.3. Поняття, порядок визначення та відображення в обліку курсових різниць.

3.4. Облік купівлі та продажу іноземної валюти.

Література [19, 20, 31, 32, 34, 36, 40, 49, 54, 58, 57, 59, 69]

#### **3.1. Поняття валютних засобів та валютних операцій. Класифікація валют**

Згідно Декрету «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [34] іноземна валюта - іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу, кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших фінансових установ за межами України.

Іноземна валюта обліковується в обігу згідно Класифікатору іноземних валют та банківських металів, затверджений постановою Правління

Національного банку України від 04.02.98 № 34 [54].

Валютними операціями є операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами у валюті України; операції, пов'язані з використанням валютних цінностей в міжнародному обігу як засобу платежу, з передаванням заборгованостей та інших зобов'язань, предметом яких є валютні цінності; операції, пов'язані з ввезенням, переказуванням і пересиланням на територію України та вивезенням, переказуванням і пересиланням за її межі валютних цінностей.

Валютна операція на умовах “тод” - валютна операція за договором, умови якого передбачають виконання цієї операції в день укладення договору.

Валютна операція на умовах “том” - валютна операція за договором, умови якого передбачають виконання цієї операції в перший робочий день після дня укладення договору.

Валютні операції на умовах “своп” - валютні операції за договором, умови якого передбачають купівлю (продаж, обмін) іноземної валюти зі зворотним її продажем (купівлею, обміном) на певну дату в майбутньому з фіксацією умов цих операцій (курсів, обсягів, дат валютування тощо) під час укладення договору.

Валютна операція на умовах “спот” - валютна операція за договором, умови якого передбачають виконання цієї операції на другий робочий день після дня укладення договору.

Валютна операція на умовах “форвард” - валютна операція за форвардним договором, умови якого передбачають виконання цієї операції (з поставкою валюти за договором) пізніше ніж на другий робочий день після дня укладення договору.

Валютний дериватив - це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання купити, продати та / або обміняти іноземну валюту на визначених у цьому документі умовах у майбутньому.

В зовнішньоекономічній діяльності розрізняють близькі за значенням поняття «операції з валютними цінностями» та «операції в іноземній валюті».

Операції з валютними цінностями – це такі операції, об'єктом яких виступає іноземна валюта у вигляді американського долара, японської ієни, євро тощо.

Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті.

Відповідно до Декрету №15-93, резиденти і нерезиденти мають право бути власниками валютних цінностей. Також вони мають право здійснювати валютні операції з валютними цінностями з урахуванням обмежень, встановлених Декретом та іншими актами України з питань валютного



законодавства [34].

Валютні цінності включають:

- іноземну валюту – іноземні грошові знаки, що розміщені на валютних рахунках й інших грошових рахунках;
- платіжні документи та інші цінні папери (акції, облігації, купони до них, векселі (тратти), боргові розписки, акредитиви, чеки, банківські накази, депозитні сертифікати, інші фінансові та банківські документи), виражені в іноземній валюті або банківських металах;
- банківські метали – золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб відповідно до світових стандартів, у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів.

Кожна країна світу має національну грошову одиницю, якій присвоєно цифровий та літерний код.

Національні банки відповідних країн розробляють і затверджують Класифікатори іноземних валют, що регулюють режим застосування кожної валюти і поділяють її на ступені конвертованості.

Відповідно до Класифікатора іноземних валют України всі вони поділені на три групи див. (Додаток А):

1 група – вільноконвертована валюта (ВКВ), яка широко використовується для здійснення платежів у міжнародних операціях і продається на головних валютних ринках світу.

Ця валюта має повну зовнішню і внутрішню обіговість, вона вільно і необмежено обмінюється на іншу іноземну і національну валюту: австралійські долари, долари США, японські єни, євро, СПЗ.

СПЗ – спеціальні права запозичення, які емітуються Міжнародним валютним фондом для безготівкових записів на рахунках в межах цього фонду і використовуються в операціях центральних банків та фондів.

2 група – валюта, яка широко не використовується для здійснення платежів у міжнародних операціях і не продається на головних світових валютних ринках. Курси ряду валют цієї групи встановлюються Національним банком України.

3 група – іноземна валюта з обмеженою конвертацією.

Курси встановлюються Національним банком України тільки по окремим валютам. Це валюти держав, що не ратифікували статтю 8 Статуту МВФ.

До цієї групи відносять національні валюти, що функціонують у межах країн і є засобом платежу за товари, послуги та інші розрахунки – якщо це обумовлено договором.

Валюта України є єдиним законним засобом платежу на території України.

Валюта клірингу – це умовно прийнята грошова одиниця, яка використовується для клірингових розрахунків.

Кліринг – це форма міжнародних безготівкових розрахунків, за якої заборгованості країн один одному погашаються взаємними зустрічними платіжними зобов'язаннями (чеками, переказами), таким чином, розрахунок шляхом заліку взаємних вимог, зобов'язань без оплати готівкою.

Валюта клірингу функціонує, як правило, у вигляді відображення бухгалтерських записів на банківських рахунках.

У світовій торгівлі роль основної валюти виконує долар США, за допомогою якого здійснюється велика частина міжнародних розрахунків, фіксуються світові ціни на багато товарів, сировину, паливо, значну частину готових виробів, а також тарифів за різні види послуг.

### **3.2. Порядок та умови торгівлі іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку України, на міжнародних валютних ринках**

Порядок та умови торгівлі іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку України та на міжнародних валютних ринках встановлюється Положенням «Про порядок та умови торгівлі іноземною валютою» №281 [58].

Арбітражні операції на умовах маржинальної торгівлі - безготівкові операції, які передбачають виконання двох зустрічних зобов'язань з купівлі та продажу однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту та здійснюються без реальної поставки валюти на міжнародному валютному ринку на умовах “тод”, “том” або “спот” з метою отримання прибутку від зміни валютного курсу або хеджування валютних ризиків”.

Міжбанківський валютний ринок України - це сукупність відносин у сфері торгівлі іноземною валютою в Україні між суб'єктами ринку, між суб'єктами ринку та їх клієнтами (у тому числі банками-нерезидентами), між суб'єктами ринку і Національним банком, а також Національним банком і його клієнтами.

Міжнародний валютний ринок - це сукупність відносин у сфері торгівлі іноземною валютою за межами України між суб'єктами ринку та іноземними контрагентами, які за дорученням і за рахунок суб'єктів ринку здійснюють торгівлю іноземною валютою за межами України.

Обмін (конвертація) іноземної валюти здійснюється під час операції з купівлі (продажу) однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту.

Продаж іноземної валюти - це операція з продажу іноземної валюти за гривні.

Торгівля іноземною валютою - це купівля, продаж, обмін іноземної валюти, здійснення операцій з валютними деривативами.

Торгівля іноземною валютою на території України резидентами і нерезидентами - юридичними особами здійснюється через уповноважені банки та інші фінансові установи, що одержали ліцензію на торгівлю іноземною валютою Національного банку України, виключно на міжбанківському валютному ринку України. Структура міжбанківського валютного ринку, а також порядок та умови торгівлі іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку визначаються Національним банком України.

Уповноважені банки, які отримали право відповідно до банківської ліцензії та генеральної ліцензії на здійснення валютних операцій відкривати кореспондентські рахунки в банках-нерезидентах в іноземній валюті та проводити операції за ними, зобов'язані купувати та продавати іноземну валюту самостійно без посередництва інших уповноважених банків.

Гарантійний внесок - кошти клієнта в іноземній валюті, за рахунок яких компенсуються збитки, що виникають під час здійснення арбітражних операцій.

Порядок розміщення гарантійного внеску на відповідному рахунку клієнта (розмір внеску, вид іноземної валюти, строк тощо) визначається в договорі між уповноваженим банком та клієнтом, який передбачає умови проведення арбітражних операцій.

Національний банк України має право встановлювати для уповноваженого банку що здійснює на міжбанківському валютному ринку України операції з купівлі-продажу іноземної валюти та банківських металів за гривні, ліміти таких відкритих валютних позицій: загальної (довгої/короткої) в іноземних валютах і банківських металах та окремо за групами відповідних іноземних валют та банківськими металами, а також за відповідною валютою чи банківським металом, окремими активними операціями з валютними цінностями.

Ліміти відкритої валютної позиції - це встановлене Національним банком України кількісне обмеження у відсотках щоденної величини відкритих банком валютних позицій, а саме: загальної (довгої/короткої) в іноземних валютах і банківських металах та окремо за групами відповідних іноземних валют та банківськими металами, а також за відповідною валютою чи банківським металом, окремими активними операціями з валютними цінностями до регулятивного капіталу банку.

Ліміт загальної відкритої валютної позиції банку (Л13) визначається як співвідношення загальної величини відкритої валютної позиції банку за всіма іноземними валютами та банківськими металами в гривневому еквіваленті до регулятивного капіталу банку.

Ліміт загальної довгої відкритої валютної позиції банку (Л13-1) визначається як співвідношення величини перевищення обсягу вимог за іноземною валютою та банківськими металами над обсягом зобов'язань у гривневному еквіваленті до регулятивного капіталу банку.

Ліміт загальної короткої відкритої валютної позиції банку (Л13-2) визначається як співвідношення величини перевищення обсягу зобов'язань за іноземною валютою та банківськими металами над обсягом вимог у гривневному еквіваленті до регулятивного капіталу банку.

Уповноважені банки мають право здійснювати власні операції в межах установлених лімітів відкритої валютної позиції.

Уповноважений банк у разі перевищення встановленого розміру ліміту загальної довгої відкритої валютної позиції зобов'язаний продати суму такого перевищення не пізніше наступного банківського дня.

Суб'єкти ринку мають право здійснювати операції з обміну іноземної валюти, у тому числі без наявності зобов'язань в іноземній валюті, що придбається в результаті такого обміну, за дорученням і за кошти клієнтів-резидентів, які є суб'єктами господарювання, на підставі договору банківського рахунку, який передбачає надання клієнту комісійних послуг.

Клієнти-резиденти (юридичні особи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності) мають право купити, обміняти іноземну валюту з метою здійснення розрахунків з нерезидентами за торговельними операціями на підставі таких документів:

- заяви про купівлю іноземної валюти;
- договору з нерезидентом, оформленого відповідно до вимог законодавства України;
- акту (здавання-приймання тощо) або іншого документа, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності, якщо оплачуються отримані послуги (права), виконані роботи;
- документів, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором), якщо договір передбачає такі форми розрахунків.

Банки відкривають своїм клієнтам за договором банківського рахунку поточні рахунки, за договором банківського вкладу - вкладні (депозитні) рахунки.

Поточний рахунок - рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

До поточних рахунків також належать:

— рахунки за спеціальними режимами їх використання, що відкриваються у випадках, передбачених законами України або актами Кабінету Міністрів України;

— поточні рахунки типу "Н", що відкриваються в національній валюті офіційним представництвам і представництвам юридичних осіб-нерезидентів, які не займаються підприємницькою діяльністю на території України;

— поточні рахунки типу "П", що відкриваються в національній валюті постійним представництвам;

— поточні (накопичувальні) рахунки виборчих фондів.

— інвестиційні рахунки, що відкриваються нерезидентам-інвесторам в уповноважених банках України відповідно до вимог цієї Інструкції для здійснення інвестиційної діяльності в Україні, а також для повернення іноземної інвестиції та прибутків, доходів, інших коштів, одержаних іноземним інвестором від інвестиційної діяльності в Україні.

Вкладний (депозитний) рахунок - рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору.

До вкладних (депозитних) рахунків також належать пенсійні депозитні рахунки, що відкриваються фізичним особам відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення" для накопичення заощаджень на виплату пенсії.

Уповноважені банки мають право здійснювати арбітражні операції виключно після реєстрації в Національному банку правил проведення цих операцій в порядку, що визначений Національним банком.

Юридичні особи (крім уповноважених банків) та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності не мають права здійснювати арбітражні операції.

Уповноважені банки мають право здійснювати арбітражні операції з іноземними валютами виключно в межах 1-ї групи Класифікатора.

Власні операції банку з купівлі (продажу, обміну) іноземної валюти (власні операції) - це операції, проведені на підставі банківської ліцензії та генеральної ліцензії на здійснення валютних операцій в межах лімітів відкритої валютної позиції банку.

У 2017 р. збережено такі вимоги, як обов'язковий продаж надходжень в Україну в іноземній валюті на користь юридичних осіб у розмірі 50%, розрахунки за операціями з експорту та імпорту товарів до 90 днів, заборона дострокового погашення резидентами кредитів, позик в іноземній валюті за договорами з нерезидентами та інші [ПНБУ, Постанова від 13.12.2016 року № 410 "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України"].

### **3.3.Поняття, порядок визначення та відображення в обліку курсових різниць**

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти одного найменування при різних валютних курсах.

Курсова різниця це та сума, яка виникає під час обліку активів і пасивів за курсом НБУ на момент здійснення операцій по розрахунках, або на момент складання звітності, і які виражені в іноземній валюті.

Реальна оцінка валютних ресурсів залежить від коливання валютного курсу. Валютним курсом для цілей бухгалтерського обліку, відповідно до П(С)БО 21, вважається встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни [49].

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) встановлюється НБУ на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Офіційний курс національної грошової одиниці використовується при здійсненні всіх безготівкових операцій, купівлі та продажу іноземної валюти, для відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, що здійснюються в іноземній валюті, розрахунків з бюджетом та митницею, при плануванні та аналізі ЗЕД, ціноутворенні, складанні оперативної, бухгалтерської та статистичної звітності, для міждержавних розрахунків.

Офіційний курс використовують всі резиденти і нерезиденти, які проводять діяльність на території України незалежно від форм власності і господарювання та видів здійснених операцій.

Встановлення валютного курсу на біржі називається котируванням валют. Існує два методи котирування валют:

Прямий – валютний курс відображає ціну одиниці іноземної валюти через національну валюту (1,0 дол. США = 25,85 грн.)

Непрямий – за одиницю прийнята національна валюта, курс якої виражається у визначеній кількості іноземних грошових одиниць.

Котирування валют зазвичай базується на крос курсі – співвідношення між двома валютами, що впливає з їх курсу стосовно до третьої валюти (як правило до долара).

Операції в іноземній валюті слід відображати у валюті звітності, тобто перераховуючи суму в іноземній валюті у гривні із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

При веденні обліку курсових різниць необхідно визначити: об'єкти обліку; розмір балансової вартості іноземної валюти; звітний період, в якому були здійснені операції, пов'язані з рухом валютних коштів.

Документальне оформлення операцій з готівковою іноземною валютою аналогічне документальному оформленню руху грошових коштів у національній валюті, але на кожний вид валюти повинна бути відкрита окрема Касова книга, записи в якій ведуться в номінальному обчисленні.

Бухгалтер проводить обробку звіту касира. Відмінністю порядку відображення валютних операцій є те, що перед тим, як показати рух іноземної валюти, потрібно відрегулювати балансову оцінку активів і пасивів. Таким чином, перед тим, як проводити обробку звіту касира, бухгалтер повинен відрегулювати оцінку іноземної валютної готівки в касі на початок дня за курсом НБУ, діючим на день складання звіту. Після цього бухгалтер переводить касові операції в іноземній валюті в гривневий еквівалент за цим курсом.

При цьому потрібно враховувати, що статті балансу, згідно з нормами П(С)БО 21, поділяються на монетарні та немонетарні.

Монетарні статті – це статті Балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті – це статті, відмінні від монетарних.

Отже, монетарні активи – це власне гроші та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість за відвантажені товари (роботи, послуги) за договорами, що передбачають грошову компенсацію, а також нетоварна заборгованість, яка передбачає повернення суми боргу грошовими коштами. Монетарні пасиви – аналогічна заборгованість, що буде погашатися грошовими коштами.

Синтетичний облік готівкової іноземної валюти ведеться на рахунку 30 «Каса». Діючим Планом рахунків передбачена можливість ведення субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті» та 304 «Операційна каса в іноземній валюті». Ці рахунки є активними, грошовими; у балансі знаходяться в II розділі активу. По дебету відображається надходження готівкової іноземної валюти, а по кредиту — її зменшення, витрачання (табл. 3.1).

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» балансова вартість валюти – це вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

При цьому під валютним курсом, згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», слід розуміти курс НБУ.

Для цілей податкового обліку під балансовою вартістю іноземної валюти слід розуміти вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу, а під вартістю іноземної валюти на дату здійснення операції – вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату здійснення операції.

Таблиця 3.1 - Кореспонденція обліку готівкової іноземної валюти

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
	I. Надходження іноземної валюти		
1.	Отримано іноземну валюту з валютного рахунку в банку	302	312
2.	Повернуто залишки підзвітних сум в іноземній валюті після повернення з відрядження	302	372
3.	Відображено позитивну курсову різницю по коштах в касі в іноземній валюті	302	71
	II. Вибуття іноземної валюти		
4.	Здано залишки іноземної валюти на рахунок в банку	312	302
5.	Видано іноземну валюту у підзвіт на відрядження за кордон	372	302
6.	Відображено негативну курсову різницю у зв'язку зі зміною курсу	945	302
7	Відображено позитивну курсову різницю у зв'язку зі зміною курсу	302	714

Операції з купівлі-продажу іноземної валюти відображаються у бухгалтерському обліку виключно в частині додатних чи від'ємних різниць між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю (тобто, за визначенням П(С)БО 15, її вартістю за курсом НБУ на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу) [48].

При цьому різниця між курсом придбання валюти (міжбанком) та курсом НБУ на дату придбання, яка раніше відображалась на субрахунках 719 «Інші доходи від операційної діяльності» та 949 «Інші витрати операційної діяльності», за новими правилами відображається вже на субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» та 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

Відповідно до пп. 153.1.4 п. 153.1 ст. 153 Податкового кодексу України у разі здійснення операцій з продажу іноземної валюти та банківських металів до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається [32]:

— позитивна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти, металів або вартістю на дату здійснення операції, якщо вона була проведена після дати звітного балансу.

У разі придбання іноземної валюти до складу відповідно витрат або доходів звітного періоду включається:



— позитивна або від'ємна різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким придбавається іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти.

В залежності від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні та не операційні. В залежності від типу змін, що відбулись на валютному ринку, вони відображаються у складі доходів та витрат звітного періоду.

Операційні – які виникають під час господарських операцій з активами і по зобов'язанням підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю.

Не операційні – які виникають під час господарських операцій з активами і зобов'язаннями підприємства в інвалюті, які пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю підприємства.

Позитивна курсова різниця відображається:

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

Негативна курсова різниця:

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

974 «Втрати від неопераційної курсової різниці».

Таблиця 3.2 - Класифікація курсових різниць іноземної валюти

Операційні	Неопераційні
На залишок валютних засобів, що знаходяться в банку чи в касі підприємства, на дату балансу	За кредитами, отриманими в іноземній валюті
	За відсотками, нарахованими з таких кредитів
За дебіторською заборгованістю з реалізованих оборотних активів (крім фінансових інвестицій), що підлягає одержанню в інвалюті	За дебіторською заборгованістю з реалізованих необоротних активів й фінансові інвестиції, що підлягають одержанню в інвалюті
За кредиторською заборгованістю з придбаних оборотних активів (крім фінансових інвестицій), що підлягає сплаті в інвалюті	За кредиторською заборгованістю з придбаних необоротних активів й фінансові інвестиції, що підлягає сплаті в інвалюті
За дебіторською заборгованістю з операційної оренди	За дебіторською заборгованістю з фінансової оренди
За кредиторською заборгованістю з операційної оренди	За кредиторською заборгованістю з фінансової оренди

### 3.4 Облік купівлі та продажу іноземної валюти

Операції купівлі і продажу іноземної валюти на території України

здійснюються як резидентами, так і нерезидентами через уповноважені банки та інші кредитно-фінансові установи, що одержали на це ліцензію НБУ, згідно до Декрету №15-93 та Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою від 10.08.2005 р. №281 [34, 58].

Проводяться ці операції винятково на міжбанківському валютному ринку України, на аукціонах НБУ й уповноважених банках із продажу валютних засобів.

Клієнти-резиденти (юридичні особи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності) мають право купити, обміняти іноземну валюту з метою здійснення розрахунків з нерезидентами за торговельними операціями на підставі таких документів:

- заяви про купівлю іноземної валюти;
- договору з нерезидентом, оформленого відповідно до вимог законодавства України;
- акту (здавання-приймання тощо) або іншого документа, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності, якщо оплачуються отримані послуги (права), виконані роботи;
- документів, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором), якщо договір передбачає такі форми розрахунків.

Купівля, обмін іноземної валюти з метою проведення розрахунків з нерезидентом за поставлені в Україну товари (які відповідно до законодавства України підлягають митному оформленню) здійснюються суб'єктом ринку за наявності в електронних реєстрах митних декларацій інформації про митні декларації, що є підставою для ввезення товарів та їх випуску у вільний обіг на митній території України за відповідним зовнішньоекономічним договором клієнта-резидента (крім тимчасових митних декларацій, за якими купівля, обмін іноземної валюти не здійснюються).

Купівля, обмін іноземної валюти з метою оплати векселя, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором, дозволяються лише за наявності в електронних реєстрах митних декларацій інформації про ввезення та випуск у вільний обіг на митній території України товарів (які відповідно до законодавства України підлягають митному оформленню) або в разі пред'явлення документа, який згідно з умовами зовнішньоторговельного договору засвідчує виконання нерезидентом робіт, отримання резидентом послуг. У разі митного оформлення товарів тимчасовими митними деклараціями купівля, обмін іноземної валюти не здійснюються.

Клієнти-резиденти (юридичні особи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності) мають право купити, обміняти іноземну валюту з метою проведення розрахунків з нерезидентами за імпорт продукції (послуг),

який здійснюється без увезення із-за кордону цієї продукції (послуг) на територію України, на підставі таких документів:

- заяви про купівлю іноземної валюти;
- договору з нерезидентом, оформленого відповідно до вимог законодавства України;
- договору, який передбачає продаж продукції нерезиденту за межами України та зарахування виручки від продажу зазначеної продукції на рахунки цього резидента в уповноважених банках;
- документів, які підтверджують використання резидентом продукції (послуг) за межами України на підставі договорів (контрактів, угод);
- документів, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором), якщо договір передбачає такі форми розрахунків.

Клієнти-резиденти (юридичні особи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності) мають право купувати, обмінювати іноземну валюту через одного суб'єкта ринку за кожним зовнішньоекономічним договором з нерезидентом для розрахунків за торговельними операціями.

Клієнт-резидент має право перевести відповідний зовнішньоекономічний договір на обслуговування до іншого суб'єкта ринку на підставі письмового звернення, яке має бути зареєстровано згідно з внутрішнім положенням з організації діловодства. Це письмове звернення має містити дозвіл клієнта-резидента на отримання інформації про незавершені розрахунки за зовнішньоекономічним договором від суб'єкта ринку, через який здійснювалися розрахунки за цим договором.

Суб'єкт ринку, до якого переводиться на обслуговування зовнішньоекономічний договір, не пізніше третього робочого дня з дня отримання письмового звернення клієнта-резидента зобов'язаний звернутися до суб'єкта ринку, через який здійснювалися розрахунки за зовнішньоекономічним договором, для отримання всієї наявної в нього інформації про незавершені розрахунки резидента за цим договором (номер і дата реєстру митних декларацій, наявна в реєстрі інформація про операцію резидента, обсяги купленої, обмінюваної та перерахованої іноземної валюти за договором тощо) за підписом уповноваженої особи суб'єкта ринку.

Суб'єкт ринку зобов'язаний надати інформацію про незавершені розрахунки резидента за зовнішньоекономічним договором не пізніше п'ятого робочого дня з дня отримання звернення суб'єкта ринку, до якого переводиться на обслуговування цей договір.

Обмін інформацією між суб'єктами ринку здійснюється засобами електронної пошти Національного банку.

Клієнти - постійні представництва нерезидентів, які здійснюють підприємницьку діяльність в Україні, мають право купувати, обмінювати іноземну валюту для оплати участі в міжнародних симпозиумах, семінарах, конференціях, виставках, культурних і спортивних заходах на підставі відповідних документів.

Згідно з п. 1 ст. 13 Закону № 996-XIV звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік [37].

Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з продажу та купівлі валютних коштів представлено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій з продажу та купівлі валютних коштів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Зараховано платежі від покупців	312	362
2	Списана валюта для продажу на УМВР (за офіційним курсом НБУ)	334	312
3	Зараховано гривні від продажу валюти на поточний рахунок (за комерційним курсом УМВР)	311	334
4	Нараховано комісійну винагороду банку	92	685
5	Списано комісійну винагороду банку, що утримана банком при зарахуванні коштів від продажу валюти	685	334
6	Перераховано комісійну винагороду уповноваженому банку, за умови повного зарахування коштів на рахунок підприємства	685	311
7	Відображено позитивну різницю між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю	334	711
8	Відображено від'ємну різницю між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю	942	334
9	Списано на фінансовий результат позитивну різницю (дохід від реалізації)	711	791
10	Списано на фінансовий результат від'ємну різницю (витрати на продаж іноземної валюти)	791	942
11	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92
Кореспонденція рахунків з обліку операцій купівлі іноземної валюти			

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
1	Перераховані уповноваженому банку гривні для придбання валюти (з урахуванням комісійної винагороди)	333	311
2	Зарахована валюта на поточний валютний рахунок (за офіційним курсом НБУ)	312	333
3	Нараховано комісійну винагороду банку	92	685
4	Списано раніше перераховану комісійну винагороду банку	685	333
5	Відображено різницю між офіційним курсом НБУ та фактичним курсом купівлі валюти на УМВР (сумову різницю)		
	- позитивну різницю	333	711
	- від'ємну різницю	942	333
6	Повернуто уповноваженим банком залишки не використаних при купівлі валюти коштів	311	333
7	Перераховано уповноваженому банку перевитрати коштів при купівлі валюти	333	311
8	Списано на фінансові результати витрати на придбання валюти	791	92
9	Списано на фінансові результати сумову різницю	791	942

Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року). Отже, датами звітного балансу є останній день кварталу, тобто: 31 березня, 30 червня, 30 вересня та 31 грудня.

Сума оплати комісійних (обмінних) операцій банку не включається до балансової вартості іноземної валюти, а враховується у складі витрат при визначенні податку на прибуток.

### Питання для самоперевірки

1. В чому полягає відмінність між операціями з валютними цінностями та операціями в іноземній валюті?
2. На яких бухгалтерських рахунках ведеться облік сум в іноземній валюті?
3. Що таке курсова різниця?
4. Принцип роботи СВІФТ.
5. Коли виникає монетарна стаття балансу?
6. Види і класифікація валют.

7. Як умовно поділяються курсові різниці?
8. Коли виникає немонетарна стаття балансу?
9. Які ресурси в іноземній валюті не підлягають продажу.
10. На яких рахунках відображається курсова різниця?

#### **Тема 4 Загальні вимоги до експортно-імпортних операцій**

- 4.1. Загальна характеристика цін по експортно-імпортним операціях.
- 4.2. Мине оформлення зовнішньоекономічних операцій.
- 4.3. Митна вартість товарів.

Література [19, 20, 30, 31, 32, 34, 36, 40, 42, 44, 45, 48, 49, 51, 54, 55, 62, 70 ]

#### **4.1 Загальна характеристика цін по експортно-імпортних операціях**

За характером здійснення зовнішньоекономічні операції поділяються на експортні та імпортні, які охоплюють різні сфери взаємовідносин економічного, фінансового і правового характеру між партнерами і які здійснюються на підставі зовнішньоекономічних угод.

Різноманітність видів зовнішньоторговельних угод у світовій торгівлі дуже тісно пов'язані з предметом угоди (товар, послуга, результат інтелектуальної діяльності, оренда обладнання тощо), його особливостями (сировина, готова продукція) і організаційними формами торгівлі на світовому ринку, а також залежно від каналів збуту і характеру взаємовідносин між зовнішньоторговельними партнерами.

Однією з суттєвих умов контракту є ціна товарної продукції.

Найчастіше у міжнародних угодах застосовується поняття світової ціни.

Під світовими цінами розуміють ціни великих комерційних угод, які укладаються в найголовніших центрах світової торгівлі, що передбачають окремі, не пов'язані експортні та імпортні операції. При цьому платежі мають здійснюватися у вільноконвертованій валюті.

Ціна визначається кількістю грошових одиниць зазначеної валюти за одну кількісну одиницю товару, яка вказана в контракті.

Якщо за контрактом надходять товари різної кількості й асортименту, то ціна встановлюється окремо за одиницю товару кожного виду, сорту, марки. У таких випадках ціни на товари вказуються в додатках до контракту — специфікаціях. При постачаннях комплектного устаткування в специфікаціях вказується ціна на кожний комплектуючий виріб.

Експортні постачання товару за даною ціною будуть найбільш ефективні, якщо ціна покриває прямі витрати, компенсацію непрямих витрат

віднесених на товар, приносить прибуток, є конкурентоспроможною та забезпечує місце на ринку.

Загострення конкуренції на світовому ринку змушує держави обмежувати імпортування товарів за цінами нижче світових. Вони вводять різні антидемпінгові мита, що підвищують вартість імпорту, і можуть через свої антидемпінгові органи змусити експортера підвищити ціну на товар. В Україні однією з умов виходу на зовнішній ринок є відповідність контрактних цін індикативним цінам. Перелік товарів, на які встановлюються індикативні ціни, погоджується в установленому порядку і затверджується наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України.

Індикативні ціни — ціни на товари, які відповідають цінам, що склалися чи складаються на відповідний товар на ринку експорту (імпорту) на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов постачання та умов здійснення розрахунків, визначених згідно із законодавством України, а також якісних показників товару, які затверджено Міністерством економічного розвитку і торгівлі України.

Якщо по сировинних товарах світову ціну визначають основні країни-постачальники, то стосовно готових виробів й устаткувань вирішальну роль відіграють провідні фірми, що виробляють й експортують визначені типи й види виробів.

Встановлення ціни зовнішньоекономічного контракту є дуже відповідальним моментом здійснення зовнішньоекономічних операцій.

При встановленні ціни товару в контракті визначаються одиниці виміру, за якими встановлюється ціна, базис ціни, спосіб визначення і фіксації ціни, рівень ціни.

Одним з дієвих факторів успішного виходу на ринок в умовах твердої конкуренції є надання покупцю визначених пільг у вигляді знижок на ціни. Розмір знижок залежить від характеру угоди, умов постачання й платежу, взаємин з покупцем, кон'юнктури ринку в момент угоди.

Спеціальні знижки надаються привілейованим покупцям, у замовленнях яких найбільш зацікавлений продавець. Такі ж знижки роблять у тих випадках, коли продавець виходить на даний ринок, з даним товаром і збирається продати пробну партію товару.

Загальна (проста) знижка нараховується з преїскурантної чи довідкової ціни. Проста знижка з преїскурантної ціни на серійні машини й устаткування складає зазвичай 20-40%. Проста знижка на промислову сировину складає близько 5%.

Прогресивна (оцтова) знижка — це знижка за кількість. Вона застосовується до серійних замовлень виробів, до яких експортери виявляють великий інтерес, тому що при виготовленні великої кількості машин того самого

типу знижуються витрати на одиницю продукції. Розмір знижки досягає 10-15%.

Дилерські знижки надаються своїм постійним представникам та посередникам, агентам, оптовим торговцям. Вони дуже поширені при продажі автомобілів, тракторів, стандартного устаткування й оргтехніки; коливаються в залежності від марки товару і складають 30% від ціни, за якою сам продавець реалізує товари в роздріб.

Знижки («Сконто») — знижки при розрахунках раніше терміну, який передбачений контрактом і готівкою. У тих випадках, коли довідкова ціна передбачає короткострокові кредити, а покупець готовий оплатити товар готівкою, він може одержати таку знижку. Розмір такої знижки складає 3-5% вартості угоди.

Бонусна знижка, чи знижка за оборот, надається продавцем своїм постійним агентам за реалізацію визначеної кількості виробів (оптом). Такі знижки досягають 8% вартості обігу.

Сезонні знижки застосовуються під час продажу товару поза сезоном, їх розмір залежить від характеру товару [23].

Вибір стратегії ціноутворення сприяє досягненню певних цілей підприємства, які можна поділити на: фінансові (ґрунтуються на прибутку); збутові (ґрунтуються на цілях інтенсифікації чи екстенсифікації збуту); ситуаційні (ґрунтуються на цілях збереження чи створення для підприємства більш прийнятних умов діяльності) (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Цінові стратегії та їх характеристика

№	Назва	Характеристика
1	2	3
1.	Стратегія відшкодування повних витрат	Застосовується великими підприємствами чи підприємствами, що випускають унікальну продукцію або мають монопольне становище на ринку. Вони встановлюють ціни на максимально високому рівні, який включає витрати виробництва та максимальний прибуток. Такі підприємства виконують роль світових лідерів, а всі інші проводять політику слідування за лідером
2.	Стратегія "зняття вершків"	Застосовується до захищених патентом нових товарів, полягає в послідовному охопленні різних дохідних сегментів ринку та дозволяє знімати "фінансові вершки". Поступово знижуючи ціну, можна залучати все нові кола клієнтів, яких влаштовує нова ціна. Застосування стратегії доцільне коли: <ul style="list-style-type: none"> <li>- високий рівень поточного попиту;</li> <li>- витрати виробництва не високі;</li> <li>- висока початкова ціна не призведе до появи нових конкурентів</li> </ul>



## Продовження таблиці 4.1

1	2	3
3.	Стратегія проникнення на ринок	<p>Ґрунтується на встановленні низьких цін для швидкого проникнення на нові для підприємства ринки. Стратегія передбачає встановлення на нові товари порівняно низькі ціни для залучення великої кількості покупців та завоювання значної частку ринку. Вона може застосовуватись за таких умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ринок дуже чутливий до ціни і низька ціна сприяє його розширенню;</li> <li>- зі зростанням обсягів виробництва витрати скорочуються;</li> <li>- низька ціна не приваблива для наявних та потенційних конкурентів</li> </ul>
4.	Стратегія пов'язаного ціноутворення	Суть полягає у порівняно низькій ціні на основні вироби за одночасного високого рівня цін на супутні (компліментарні) товари, особливо на запасні частини, витратні матеріали
5.	Стратегія престижних цін	Застосовується міжнародними компаніями, що мають хорошу репутацію на товари аналогічні за своїми властивостями товарам маловідомих фірм. Споживач платить за престиж торгової марки
6.	Стратегія цінової диференціації	<p>Суть полягає в тому, що на той самий товар встановлюється різний рівень ціни для різних груп споживачів (за визначеними критеріями). Ця стратегія можлива за таких умов</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ринок можна чітко розділити на сегменти ;</li> <li>- сегменти мають різну еластичність попиту ;</li> <li>- сегменти розділені між собою певними бар'єрами, тобто сегмент з низьким рівнем цін не може перепродати товар у сегмент із високим рівнем цін</li> </ul>
7.	Стратегії встановлення цін у рамках товарної номенклатури	<p>Якщо товар є частиною товарною номенклатури підприємство розробляє систему цін, яка забезпечувала б одержання максимального прибутку по номенклатурі в цілому. Можливі такі варіанти стратегії:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- встановлення ціни в межах товарного асортименту шляхом визначення цінових інтервалів між товарами, що входять в асортиментну групу;</li> <li>- встановлення "лінії ціни", яка означає, що всі товари одного виду, незалежно від собівартості, розташовуються за наявною шкалою;</li> <li>- визначення "лідера, що падає" зводиться до того, що ціну на один із товарів різко знижують, розраховуючи, що залучені за рахунок цього покупці куплять якісь інші товари за звичайними цінами ;</li> <li>- встановлення вищої ціни на витратні товари, що використовується разом з основним виробом ;</li> <li>- встановлення низької ціни на малоцінні побічні продукти виробництва;</li> <li>- встановлення ціни на набори товарів, що продаються як одне ціле</li> </ul>

## Продовження таблиці 4.1

1	2	3
8.	Стратегія цінового вирівнювання	Ґрунтується на тісній інтеграції цінової та асортиментної політики підприємства. Це означає, що прибуток від товарів, які успішно реалізуються і входять до асортиментної програми, має обов'язково покривати збитки, що виникають по інших товарах цього асортименту
9.	Стратегія трансфертних цін	Застосовується міжнародними корпораціями, які мають численні закордонні філії

Стратегії ціноутворення використовуються в процесі встановлення контрактної (експортної) ціни.

#### 4.2 Митне оформлення зовнішньоекономічних операцій

Метою митного оформлення є забезпечення дотримання встановленого законодавством України порядку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, а також забезпечення статистичного обліку ввезення на митну територію України, вивезення за її межі і транзиту через її територію товарів.

Порядок виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Митне оформлення здійснюється в місцях розташування відповідних підрозділів органів доходів і зборів протягом робочого часу, встановленого для цих органів.

Відповідно до міжнародних договорів, укладених відповідно до закону, митне оформлення у пунктах пропуску через державний кордон України здійснюється цілодобово.

За письмовим зверненням декларанта або уповноваженої ним особи митні формальності можуть виконуватися органами доходів і зборів поза місцем розташування цих органів, а також поза робочим часом.

Митне оформлення розпочинається з моменту подання органу доходів і зборів декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та документів, необхідних для митного оформлення, а в разі електронного декларування - з моменту отримання органом доходів і зборів від декларанта або уповноваженої ним особи електронної митної декларації або електронного документа, який відповідно до законодавства замінює митну декларацію.

Засвідчення органом доходів і зборів прийняття товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів на них до митного оформлення здійснюється шляхом проставляння відбитків відповідних митних забезпечень (у тому числі за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації або документі, який відповідно до законодавства її замінює, а також на товаросупровідних та товарно-транспортних документах у разі їх подання на паперовому носії.

Декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення. При застосуванні письмової форми декларування можуть використовуватися як електронні документи, так і документи на паперовому носії.

Електронне декларування здійснюється з використанням електронної митної декларації, засвідченої електронним цифровим підписом, та інших електронних документів або їх реквізитів у встановлених законом випадках.

Митна декларація та інші документи, подання яких органам доходів і зборів передбачено Митним Кодексом, оформлені на паперовому носії та у вигляді електронних документів, мають однакову юридичну силу.

У системі центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, створюється акредитований центр сертифікації ключів, який безоплатно надає територіальним органам зазначеного центрального органу виконавчої влади на регіональному та місцевому рівнях та підприємствам усі необхідні послуги електронного цифрового підпису.

Формат митних декларацій, що подаються як електронні документи, базується на міжнародних стандартах електронного обміну даними.

Умови та порядок декларування, перелік відомостей, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення, визначаються Митним Кодексом. Положення про митні декларації та форми цих декларацій затверджуються Кабінетом Міністрів України, а порядок заповнення таких декларацій та інших документів, що застосовуються під час митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, - центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Перелік відомостей, що підлягають внесенню до митних декларацій, обмежується лише тими відомостями, які є необхідними для цілей справляння митних платежів, формування митної статистики, а також для забезпечення додержання вимог цього Кодексу та інших законодавчих актів.

Митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення здійснюється органами доходів і зборів на підставі митної

декларації, до якої декларантом залежно від митних формальностей, установлених Митним Кодексом для митних режимів, та заявленої мети переміщення вносяться такі відомості, у тому числі у вигляді кодів [31]:

1) заявлений митний режим, тип декларації та відомості про особливості переміщення;

2) відомості про декларанта, уповноважену особу, яка склала декларацію, відправника, одержувача, перевізника товарів і сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) або іншого документа, що використовується в міжнародній практиці замість договору (контракту), а в разі якщо зовнішньоекономічний договір (контракт) укладено на підставі посередницького договору, - також про іншу, крім сторони зовнішньоекономічного договору (контракту), сторону такого посередницького договору;

3) відомості про найменування країн відправлення та призначення;

4) відомості про транспортні засоби комерційного призначення, що використовуються для міжнародного перевезення товарів та/або їх перевезення митною територією України під митним контролем, та контейнери;

5) відомості про товари:

а) найменування;

б) звичайний торговельний опис, що дає змогу ідентифікувати та класифікувати товар;

в) торговельна марка та виробник товарів (за наявності у товаросупровідних та комерційних документах);

г) код товару згідно з УКТ ЗЕД;

г) найменування країни походження товарів (за наявності);

д) опис упаковки (кількість, вид);

е) кількість у кілограмах (вага брутто та вага нетто) та інших одиницях виміру;

є) фактурна вартість товарів;

ж) митна вартість товарів та метод її визначення;

з) відомості про уповноважені банки декларанта;

и) статистична вартість товарів;

б) відомості про нарахування митних та інших платежів, а також про застосування заходів гарантування їх сплати:

а) ставки митних платежів;

б) застосування пільг зі сплати митних платежів;

в) суми митних платежів;

г) офіційний курс валюти України до іноземної валюти, у якій складені рахунки;

г) спосіб і особливості нарахування та сплати митних платежів;

д) спосіб забезпечення сплати митних платежів (у разі застосування заходів гарантування їх сплати);

7) відомості про зовнішньоекономічний договір (контракт) або інший документ, що використовується в міжнародній практиці замість договору (контракту), та його основні умови;

8) відомості, що підтверджують дотримання встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення товарів через митний кордон України;

9) відомості про документи, передбачені частиною третьою статті 335 цього Кодексу;

10) довідковий номер декларації (за бажанням декларанта).

Органам доходів і зборів забороняється вимагати внесення до митної декларації інших відомостей.

Митна декларація подається органу доходів і зборів, який здійснює митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, протягом 10 робочих днів з дати доставлення цих товарів, транспортних засобів до зазначеного органу.

У разі відмови у прийнятті митної декларації або в митному оформленні товарів, у тому числі у зв'язку з прийняттям органом доходів і зборів рішення про коригування митної вартості товарів нова митна декларація подається органу доходів і зборів, який здійснює митне оформлення товарів, не пізніше 10 робочих днів з дати такої відмови, якщо товари протягом зазначеного часу не розміщено на складі тимчасового зберігання чи на складі органу доходів і зборів.

Товари, які протягом 30 днів з дня доставлення їх у орган доходів і зборів призначення не поміщені у митний режим або не розміщені на складі тимчасового зберігання чи складі органу доходів і зборів, набувають статусу таких, що зберігаються на складі органу доходів і зборів.

Процедура митного контролю і митного оформлення товарів, з використанням ВМД, складається з трьох етапів: це оформлення МД; митний огляд товарів; нарахування та стягнення зборів за митне оформлення товарів.

Митне оформлення товарів у повному обсязі і їх пропуск через митницю України можуть здійснюватися тільки після оплати відповідних митних платежів.

Платежі при переміщенні товарів через митний кордон:

1) Сукупність митних платежів:

- мито;
- ПДВ;
- акцизний податок;
- платежі за митне оформлення.

2) Збори за надані послуги:

- збори за видачу кваліфікаційного атестату спеціалісту з митного оформлення;
- збори за зберігання товару;
- збори за митне супроводження вантажу;
- оплата за інформаційні та консультативні послуги;
- оплата за участь в митному аукціоні.

Митна територія – територія, на яку поширюється юрисдикція митних органів у сфері регулювання митної справи.

Відповідно до ст. 1 Митного кодексу України, митним режимом є сукупність норм, встановлених законами України з питань митної справи і які визначають порядок переміщення товарів через митницю України і обсяг митних процедур, здійснених залежно від заявленої мети такого переміщення [31].

Залежно від мети переміщення товарів через митницю і на підставі документів, які подаються митному органу, визначаються 13 видів митного режиму: імпорт, реімпорт, експорт, реекспорт, транзит, митний склад, тимчасове ввезення (вивезення), спеціальна митна зона, магазин без митної торгівлі, переробка на митній території України, переробка за межами митної території України, знищення або руйнування, відмова на користь держави.

Мито – обов'язковий внесок, який стягується митними органами України при ввезенні товарів на митну територію країни або вивезенні товару з цієї території та який є невід'ємною умовою такого ввезення та вивезення.

Мито стягується митними органами, і являє собою податок на товари та інші предмети, які перетинають митницю України.

Митні тарифи класифікуються за загальною ознакою.

Генеральне (граничне) ввізне мито – застосовується до товарів із країн, в торговельно-політичних відносинах з якими Україна використовує режим найбільшого сприяння нації, встановлений законодавчими органами.

Преференційні тарифи – пільгові застосовуються, наприклад, до слабо розвинутих країн.

Конверсійні тарифи – тарифи, які встановлюються в результаті угоди між країнами.

Автономні тарифи – тарифні ставки, що встановлюються самостійно кожною країною.

Митний тариф – це зведення ставок мита, що застосовуються до товарів, які переміщуються через митний кордон та систематизація відповідно до Товарної номенклатури ЗЕД.

Оплата може здійснюватися як у вітчизняній валюті України, так і в іноземній валюті за курсом, який діє на день подання митної декларації.

Разом з оплатою мита і митних платежів суб'єкти ЗЕД, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, сплачуються акцизний податок. Обов'язки з оплати акцизного податку виникають також і у виробників підакцизних товарів, які реалізують такі товари. Але при реалізації підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту акцизний податок не стягується.

Акцизний податок розраховують:

- 1) за ставкою у відсотках до митної вартості імпортних товарів, яка збільшена на суму ввізного мита без урахування митного збору;
- 2) за твердими ставками у євро з одиниці імпортного товару.

Сума акцизного податку сплачується в національній валюті.

Сума акцизного податку, якщо її встановлено у відсотках до митної вартості, яка збільшена на суму ввізного мита, обчислюється за формулою:

$$C_{аз} = V_{м} \times A, \quad (4.1)$$

де  $C_{аз}$  – сума акцизного податку;

$V_{м}$  – митна вартість;

$A$  – ставка акцизного податку.

Сума акцизного податку, якщо її встановлено у грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється за формулою:

$$C_{аз} = H \times A, \quad (4.2.)$$

де  $H$  – кількість товару у фізичних одиницях виміру (л, кг).

Акцизним податком з метою застосування митних процедур називається непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, який включається до їх ціни.

Об'єктом оподаткування акцизом імпортних товарів є їх митна вартість з урахуванням суми ввізного мита.

При ввезенні підакцизних товарів на митну територію України акцизний податок сплачується разом з оплатою ПДВ і митом.

Товари, що ввозяться на митну територію України підлягають оподаткуванню податком на додану вартість (20 %) незалежно від того, є імпортер платником ПДВ чи ні. Basis для нарахування ПДВ є митна вартість товару, сума сплаченого акцизного податку та ввізного мита. Митні збори до бази оподаткування ПДВ не включаються. Таким чином, сума ПДВ імпортних товарів визначається за формулою:

$$C_{пдв} = (V_{м} + C_{аз} + M) \times 20\%, \quad (4.3.)$$

де  $C_{\text{пдв}}$  – сума податку на додану вартість;  $M$  – сума ввізного мита.

Об'єктом оподаткування при експорті є вивіз товарів за межі митної території України та надання послуг для їх використання за межами України. Ставка ПДВ під час експорту товарів і послуг складає 0 % до бази оподаткування.

Використання «нульової» ставки передбачає, що у підприємства виникають податкові зобов'язання в сумі, яка дорівнює «0», що означає виникнення податкового кредиту. ПДВ сплачений при експорті підлягає відшкодуванню з бюджету.

### **4.3 Митна вартість товарів**

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Відомості про митну вартість товарів використовуються для:

- 1) нарахування митних платежів;
- 2) застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України;
- 3) ведення митної статистики;
- 4) розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

Митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, визначається відповідно до глави 9 Митного Кодексу.

Визначення митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України у митних режимах, відмінних від митного режиму імпорту, здійснюється згідно з положеннями статей 65, 66 Митного Кодексу [31].

Під час визначення митної вартості носіїв інформації, які імпортуються, що містять програмне забезпечення для обладнання з обробки даних, ураховується лише вартість носія інформації за умови виділення з ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, вартості програмного забезпечення та/або вартості носія. Відомості щодо вартості програмного забезпечення та/або вартості носія повинні базуватися на документально підтверджених даних.

При цьому слід ураховувати, що:



1) термін "носій інформації" не стосується інтегральних мікросхем, напівпровідників та інших подібних пристроїв чи виробів, в які інкорпоровані такі інтегральні мікросхеми чи пристрої;

2) термін "програмне забезпечення" не стосується звукових, кіно- та відеозаписів.

Проценти, що нараховуються за фінансовими угодами (наприклад, угодою фінансового лізингу), які укладені покупцем і стосуються купівлі імпортованих товарів, не будуть розглядатися як частина митної вартості за умови, що:

1) проценти виділені з ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари;

2) положення щодо фінансування укладені у письмовій формі;

3) покупець може продемонструвати, що:

а) такі товари фактично продані за ціною, задекларованою як ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті;

б) процентна ставка не перевищує рівня ставок, які звичайно застосовуються в країні, де і коли таке фінансування було надане.

Ці положення застосовуються незалежно від того, чи було фінансування надане саме продавцем, банком або іншою фізичною чи юридичною особою. Вони також застосовуватимуться, якщо товари оцінюватимуться за методом іншим, ніж метод за ціною договору (контракту).

Згідно Митного Кодексу митна вартість товарів може бути визначена до перетину товаром митного кордону України.

Документами, які підтверджують митну вартість товарів, є:

1) декларація митної вартості, що подається у випадках, визначених у частинах п'ятій і шостій статті 52 Митного Кодексу, та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;

2) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;

3) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);

4) якщо рахунок сплачено, - банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;

5) за наявності - інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;

6) транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;

7) копія імпортової ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

8) якщо здійснювалося страхування, - страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

У разі якщо Фіскальна служба має обґрунтовані підстави вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу, крім документів, зазначених у частинах другій та третій цієї статті, подає (за наявності) такі документи:

1) виписку з бухгалтерських та банківських документів покупця, що стосуються відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів на території України;

2) довідкову інформацію щодо вартості у країні-експортері товарів, що є ідентичними та/або подібними (аналогічними) оцінюваним товарам;

3) розрахунок ціни (калькуляцію).

Забороняється вимагати від декларанта або уповноваженої ним особи будь-які інші документи, відмінні від тих, що зазначені в Митному Кодексі.

Декларант або уповноважена ним особа за власним бажанням може подати додаткові наявні у них документи для підтвердження заявленої ними митної вартості товару.

### **Питання для самоперевірки**

1. Ціни, які застосовуються під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

2. Пільги та їх розмір у ЗЕД.

3. Способи фіксації цін?

4. Знижки у зовнішньоекономічній діяльності.

5. Як визначається контрактна вартість, фактурна, митна?

6. Як формується облікова вартість імпортової продукції?

7. Основні етапи митного оформлення, сутність, вимоги.

8. Класифікація основних платежів при переміщенні через митний кордон.

9. Класифікація митних режимів.

10. Класифікація мита. Види митних тарифів.

11. Митні платежі.

12. Порядок нарахування акцизного збору.

13. Порядок нарахування ПДВ.

14. Основні вимоги до проведення процедури декларування.

15. Порядок оформлення МД.

## Тема 5 Облік операцій з експорту

- 5.1. Поняття експортних операцій та передумови їх здійснення.
- 5.2. Оподаткування експортних операцій.
- 5.3. Особливості обліку експорту робіт, послуг.
- 5.4. Облік авансів, отриманих від іноземного покупця

Література [19, 20, 24, 30, 31, 32, 34, 36, 40, 44, 45, 48, 49, 51, 54, 55, 62, 70]

### 5. 1. Поняття експортних операцій та передумови їх здійснення

Відповідно Митного кодексу експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України [31].

Експорт є одним з пріоритетних напрямів зовнішньоекономічної діяльності Держави.

Особливість режиму експорту в тому, що товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення, тоді як режим тимчасового вивезення вимагає повернення товарів через певний строк.

Під вивозом товарів за межі території України треба розуміти сукупність дій, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон України.

За митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, встановленим для митних органів, митними органами із зацікавлених осіб справляється плата в порядку та у розмірі, встановлених КМУ. Розмір такої плати не може перевищувати вартості фактичних витрат митних органів на вчинення зазначених дій.

Одне з головних завдань митного органу після митного оформлення експорту товарів – контроль фактичного вивезення товарів за межі митної території України. Розміщення товарів під митний режим експорту не передбачає яких-небудь звільнень від застосування до них заходів митно-тарифного регулювання.

Більшість товарів при їх експорті з України обкладається 0% ставкою з ПДВ. При цьому товари вважаються вивезеними платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення засвідчено відповідним чином оформленою ВМД.

При експорті підакцизних товарів зі сплатою за них в іноземній валюті акцизний податок не стягується.

Митні збори (плата за митне оформлення) стягуються на загальних підставах.

Відповідно до законодавства України, у сфері застосування заходів нетарифного регулювання товари, що перебувають у режимі експорту, можуть підлягати ліцензуванню.

При здійсненні експортних операцій застосовується індикативна ціна, нижче якої товари не може бути продано. Такі ціни щомісяця встановлюються Мінекономіки України і є заходом обмежувального характеру, що значно впливає на ціноутворення визначених товарів з урахуванням базисів їх постачання.

Розміри плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів представлені в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 - Розміри плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів

Назва операції		За одну годину роботи (незалежно від кількості посадових осіб митного органу, залучених до виконання митних формальностей), євро
1.	Виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів:	
	у робочий час	20
	у надурочний, нічний час і вихідні дні	40
	у святкові та неробочі дні	50
2.	Виконання митних формальностей митними органами у місцях розташування митних органів поза робочим часом, установленим для митних органів:	
	у надурочний, нічний час і вихідні дні	40
	у святкові та неробочі дні	50

Положення «Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій» №450 визначає вимоги до оформлення і використання митних декларацій, на підставі яких декларуються товари, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України підприємствами, та інші товари, що відповідно до законодавства України декларуються шляхом поданням митної декларації, передбаченої для підприємств, а також порядок внесення змін до митних декларацій, їх відкликання та визнання недійсними [70].

Товари декларуються шляхом подання митному органу:

- митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа;
- або митної декларації М-16;
- або письмової заяви;
- або митної декларації для письмового декларування товарів, що

переміщуються через митний кордон України громадянами для особистих, сімейних та інших потреб, не пов'язаних з провадженням підприємницької діяльності;

— або іншого документа, що відповідно до законодавства може використовуватись замість митної декларації.

Митна декларація на бланку єдиного адміністративного документа для декларування товарів (крім тих, що пересилаються через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях), що переміщуються через митний кордон України декларантами (крім громадян), заповнюється на:

— товари, митна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 150 євро;

— товари, які підлягають державному експортному контролю та переміщення яких через митний кордон України згідно із законодавством потребує надання відповідного дозволу чи висновку;

— товари, які ввозяться на митну територію України і підлягають державній реєстрації відповідно до законодавства;

— товари, які поміщуються в митні режими митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території України, переробки за межами митної території України та після перебування у таких митних режимах поміщуються в інші митні режими.

Декларування товарів з використанням замість митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа іншого документа може здійснюватися у випадках, передбачених Митним кодексом України та укладеними в установленому законом порядку міжнародними договорами України.

Товари (крім тих, що пересилаються через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях), що переміщуються через митний кордон України декларантами (крім громадян), на які не заповнюється митна декларація на бланку єдиного адміністративного документа та які не можуть декларуватись за іншим документом, декларуються шляхом подання митному органу письмової заяви. Така заява може подаватись митному органу на паперовому носії або як електронний документ (Див. Положення №450).

Товари, що пересилаються через митний кордон України в міжнародних поштових відправленнях, декларуються шляхом подання митному органу:

1) митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа у разі:

— надходження на адресу декларанта підакцизних товарів; або надходження на адресу декларанта (крім громадянина) в одній депеші від одного відправника товарів, що відповідно до Митного кодексу України та Податкового кодексу України є об'єктами оподаткування митними платежами;

— або пересилання декларантом (крім громадянина) товарів, митна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 150 євро;

— або надходження на адресу громадянина в одній депеші від одного відправника товарів, сумарна фактурна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 10 000 євро;

— або пересилання громадянином товарів, сумарна фактурна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 10 000 євро;

2) або уніфікованих міжнародних документів, форми яких установлені актами Всесвітнього поштового союзу, а саме:

— митної декларації CN 23, використання якої обов'язкове під час пересилання посилок, міжнародних згрупованих поштових відправлень з позначкою “Консигнація” і відправлень “EMS” та можливе у разі пересилання відправлень з оголошеною цінністю;

— або митної декларації CN 22, використання якої обов'язкове під час пересилання дрібних пакетів, мішків “М” і відправлень “EMS” з вкладенням письмової кореспонденції та можливе у разі пересилання бандеролей.

Товари, що пересилаються через митний кордон України у міжнародних експрес-відправленнях, декларуються шляхом подання митному органу:

1) митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа у разі:

— надходження на адресу декларанта підакцизних товарів;

— або у разі надходження на адресу декларанта (крім громадянина) товарів, що відповідно до МКУ та ПКУ є об'єктами оподаткування митними платежами;

— або у разі пересилання декларантом (крім громадянина) товарів, митна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 150 євро;

— або у разі надходження на адресу громадянина в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника товарів, сумарна фактурна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 10 000 євро;

— або у разі пересилання громадянином товарів, сумарна фактурна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 10 000 євро;

2) або у випадках, не зазначених у підпункті 1 - митної декларації М-16:

— у разі надходження на адресу громадянина товарів, сумарна фактурна вартість яких перевищує суму, що не є об'єктом оподаткування митними платежами, але не перевищує суму, еквівалентну 10000 євро;

— у разі пересилання громадянином товарів, які є об'єктом оподаткування вивізним митом, та/або якщо відповідно до закону державними органами видаються документи, необхідні для здійснення митного контролю та митного оформлення таких товарів;

3) або письмової заяви у разі пересилання декларантом (крім громадянина) товарів, митна вартість яких не перевищує суму, еквівалентну 150 євро.

Під час переміщення (пересилання) товарів через митний кордон України громадянами митна декларація на бланку єдиного адміністративного документа заповнюється у разі, коли такі товари відповідно до Митного кодексу України та цього Положення декларуються з поданням митної декларації, передбаченої законодавством України для підприємств, а також для декларування товарів (у тому числі транспортних засобів особистого користування), що ввозяться на митну територію України і підлягають державній реєстрації відповідно до законодавства.

Для письмового декларування громадянами особистих речей, інших товарів для особистих, сімейних та інших потреб, не пов'язаних з провадженням підприємницької діяльності, використовується митна декларація.

Митна декларація на бланку єдиного адміністративного документа та митна декларація М-16 виготовляються типографським способом або за допомогою комп'ютера.

Митна декларація на бланку єдиного адміністративного документа заповнюється державною мовою за допомогою комп'ютера. Митна декларація М-16 заповнюється державною мовою від руки або за допомогою комп'ютера. Якщо оригінальне написання прізвища, імені та по батькові (за наявності) осіб, власних назв і адрес підприємств - нерезидентів, торговельних марок, моделей, артикулів тощо виконується іноземною мовою, яка використовує латинський алфавіт, у митних деклараціях такі відомості зазначаються латинськими літерами.

Митна декларація на бланку єдиного адміністративного документа подається разом з її електронною копією. Інформація, внесена декларантом до електронної копії митної декларації, повинна відповідати інформації, внесений декларантом до оригіналу на паперовому носії, за винятком тієї інформації, яка в установленому порядку вноситься тільки до електронної копії.

Електронна митна декларація складається з полів електронного документа, що відповідають формам митних декларацій на паперовому носії, та засвідчується електронним цифровим підписом особи, яка її склала.





При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій необхідно враховувати вимоги, встановлені Законом «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 № 185/94-ВР [40].

При здійсненні експортних операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки ВВМД) продукції, що експортується

В разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності - з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. Перевищення зазначеного строку потребує висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Порушення зазначених строків, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неодержаної виручки(вартості недопоставленого товару).

Підтвердженням форс-мажорних обставин є сертифікат Торгово-промислової палати України про форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) або іншої уповноваженої організації (органу) країни розташування сторони договору (контракту) або третьої країни відповідно до умов договору.

## **5.2 Оподаткування експортних операцій**

Існують два варіанти здійснення експорту: фактичне вивезення товарів експортером за межі України; експорт без вивезення.

При фактичному вивезенні товарів експортером за межі України українські товари поміщаються в митний режим експорту. Експортер при цьому, повинен подати митним органам документи на товар; сплатити належні митні платежі.

Митна вартість товарів, зазначена в МД, є базою для нарахування митних платежів (митних зборів, акцизного податку, ПДВ).

За загальним правилом операції з вивезення товарів, у тому числі звільнені від обкладання ПДВ на території України, у митному режимі експорту оподатковуються за ставкою 0%. Деякі товарні позиції звільнюються від обкладання ПДВ.

З метою визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ у разі експорту товарів, датою оформлення митної декларації вважається дата завершення процедури митного оформлення експортної операції, яка визначається за фактом проставлення посадовою особою митного органу на всіх аркушах такої декларації відбитку особистої номерної печатки, а в разі електронного декларування – за фактом засвідчення електронним цифровим підписом посадової особи митного органу електронної митної декларації після перетворення її у візуальну форму.

Отже, у випадку коли першою подією при визначенні дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є експорт товарів, такою датою є дата підтвердження факту вивезення товарів за межі митної території України, тобто дата здійснення відповідного запису на митній декларації посадовою особою митного органу, засвідченого печаткою.

Моментом здійснення експорту вважається момент перетину митного кордону України.

### **5.3 Особливості обліку експорту товарів, робіт, послуг**

Основним завданням обліку експортних операцій є:

- формування достовірності інформації про реалізацію експортних товарів;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» з використанням відповідних субрахунків.

Після цієї операції можливе відображення витрат з експортних операцій, а саме списання реалізованих на експорт товарів за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредиту рахунків 28 «Товари» або 26 «Готова продукція» за обліковою вартістю (табл. 5.2).

В процесі реалізації експортної продукції у підприємства виникають комерційні витрати, зокрема такі, як витрати на підготовку товарів до відвантаження, їх перевезення всередині країни та за кордоном, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування та зберігання вантажів в дорозі, оплату зборів за митне оформлення вантажів. Такі витрати накопичуються на рахунку

93 «Витрати на збут» з подальшим перенесенням до складу фінансових результатів.

Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи.

Визначним принципом облікової політики підприємства, що формує момент реалізації, виступає дата пред'явлення зазначених вище документів покупцеві або пред'явлення їх до уповноваженого банку, отримання грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату.

Таблиця 5.2 - Відображення в обліку експортних операцій за умови наступної оплати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Відвантажено товар на експорт	362	702
2	Відображено ПДВ	702	641
3	Списано собівартість відвантаженого товару	902	281
4	Нараховано мито	93	377
5	Перераховано мито	377	311
6	Відображено від'ємну курсову різницю	945	362
7	Відображено позитивну курсову різницю	362	714
8	Надійшла оплата від нерезидента на поточний рахунок	312	362

#### 5.4 Облік авансів, отриманих від іноземного покупця

Експорт товару після одержання попередньої оплати, (тобто одержання авансу від нерезидента) методологічно регламентується П(С)БО №21 [49].

Відповідно до п.6 П(С)БО 21 сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, отримана від інших осіб за рахунок платежів для постачання готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності з використанням валютного курсу на дату одержання авансу (табл.5.3).

Таблиця 5.3 - Відображення в обліку експортних операцій на умовах попередньої оплати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Отримано попередню оплату	312	681
2	Нараховано митні платежі	93	377
3	Перераховано митні платежі	377	311
4	Відвантажено товар покупцеві	362	702
5	Відображено ПДВ	702	641
6	Списано собівартість відвантаженого товару	902	281
7	Проведено взаємооблік заборгованості	681	362

Надалі балансова вартість цих статей балансу визначається відповідно до відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку П(С)БО 9 «Запаси» [77]. В обліку необхідно розділяти суми в інвалюті, що надійшли від нерезидентів як погашення існуючої заборгованості і суми авансів, що надходять.

### Питання для самоперевірки

1. Що таке експорт та які види експортних операцій ви знаєте?
2. Якими нормативними актами регламентуються операції з експорту?
3. Що є основним завданням обліку експортних операцій?
4. Яким чином експортні операції відображаються в бухгалтерському обліку?
5. Який рахунок використовується для обліку іноземної валюти? Дати його характеристику.
6. Які товари є об'єктами оподаткування ПДВ при вивезенні їх за територію України?
7. Які документи необхідно надати митниці для здійснення експортної поставки?
8. Який максимальний строк зарахування валютної виручки по експорту продукції на валютний рахунок?
9. Який максимальний строк зарахування валютної виручки по експорту робіт, послуг та прав інтелектуальної власності на валютний рахунок?
10. Як проводиться відстрочка сплати ввізного (експортного) мита?
11. Який порядок стягнення ПДВ з товарів, що продаються на експорт?

12. В яких випадках валютна виручка від експорту товарів, робіт, послуг може надходити на валютний рахунок резидента не в повному обсязі?

13. В яких випадках у зв'язку з ненадходженням експортної валютної виручки до резидента не застосовуються штрафні санкції?

14. В чому полягають особливості відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій з попередньою оплатою?

## **Тема 6 Облік операцій з імпорту**

6.1 Поняття імпортних операцій та передумови їх здійснення.

6.2 Бухгалтерський облік імпортних операцій та їх оподаткування.

Література [19, 20, 24, 30, 31, 32, 34, 36, 40, 44, 45, 48, 49, 51, 54, 55, 62, 70]

### **6. 1. Поняття імпортних операцій та передумови їх здійснення**

Згідно Митного кодексу імпорт (випуск для вільного обігу) - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України [31].

Митний режим імпорту може бути застосований до товарів, що надходять на митну територію України, та до товарів, що зберігаються під митним контролем або поміщені в інший митний режим, а також до продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території.

Для поміщення товарів у митний режим імпорту особа, на яку покладається дотримання вимог митного режиму, повинна:

1) подати митному органу, що здійснює випуск товарів, документи на такі товари;

2) сплатити митні платежі, якими відповідно до законів України обкладаються товари під час ввезення на митну територію України в режимі імпорту;

3) виконати встановлені відповідно до закону вимоги щодо заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Якщо іноземні товари після ввезення їх на митну територію України були пошкоджені або втрачені внаслідок аварії чи дії обставин непереборної сили або внаслідок протиправних дій третіх осіб, що підтверджується документально, за рішенням декларанта вони можуть бути заявлені митному органу у митний режим імпорту в пошкодженому стані чи у фактичній

кількості з додержанням щодо них встановлених відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. У разі втрати товарів після ввезення їх на митну територію України внаслідок протиправних дій третіх осіб митні платежі, встановлені на імпортування таких товарів, підлягають сплаті в повному обсязі у порядку, встановленому цим Кодексом. За рішенням декларанта або уповноваженої ним особи допускається поміщення пошкоджених товарів в інші митні режими.

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами:

- 1) основний - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- 2) другорядні:
  - а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
  - б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
  - в) на основі віднімання вартості;
  - г) на основі додавання вартості (обчислена вартість);
  - г) резервний.

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод - за ціною договору (вартість операції).

Метод визначення митної вартості за ціною договору (контракту) щодо товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, застосовується у разі, якщо:

- 1) немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів, за винятком тих, що:
  - а) встановлюються законом чи запроваджуються органами державної влади в Україні;
  - б) обмежують географічний регіон, у якому товари можуть бути перепродані (відчужені повторно);
  - в) не впливають значною мірою на вартість товару;
- 2) щодо продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови або застереження, які унеможливають визначення вартості цих товарів;
- 3) жодна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві, якщо тільки не буде зроблено відповідне коригування з урахуванням положень частини десятої цієї статті;
- 4) покупець і продавець не пов'язані між собою особи або хоч і пов'язані між собою особи, однак ці відносини не вплинули на ціну товарів.

Митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або

підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт в Україну, скоригована в разі потреби з урахуванням положень частини десятої цієї статті.

Ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, - це загальна сума всіх платежів, які були здійснені або повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів продавцю або на користь продавця через третіх осіб та/або на пов'язаних із продавцем осіб для виконання зобов'язань продавця.

Платежі можуть бути здійснені прямо чи опосередковано. Платежі необов'язково повинні бути здійснені у вигляді переказу грошей (зокрема, але не виключно). Такі платежі можуть бути здійснені шляхом акредитива, інкасування або за допомогою інших розрахунків (вексель, передача цінних документів тощо).

Термін "ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті" стосується лише ціни оцінюваних товарів. Дивіденди або інші платежі покупця на користь продавця, не пов'язані з оцінюваними товарами, не є частиною митної вартості. Додавання, якщо вони не включалися до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, згідно з цією статтею робляться лише на основі об'єктивних даних, що підтверджуються документально та піддаються обчисленню.

Розрахунки згідно із цією статтею робляться лише на основі об'єктивних даних, що підтверджуються документально та піддаються обчисленню.

При визначенні митної вартості до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, додаються такі витрати (складові митної вартості), якщо вони не включалися до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті:

1) витрати, понесені покупцем:

а) комісійні та брокерська винагорода, за винятком комісійних за закупівлю, що є платою покупця своєму агентові за надання послуг, пов'язаних із представництвом його інтересів за кордоном для закупівлі оцінюваних товарів;

б) вартість ящиків тари (контейнерів), в яку упаковано товар, або іншої упаковки, що для митних цілей вважаються єдиним цілим з відповідними товарами;

в) вартість упаковки або вартість пакувальних матеріалів та робіт, пов'язаних із пакуванням;

2) належним чином розподілена вартість нижчезазначених товарів та послуг, якщо вони поставляються прямо чи опосередковано покупцем безоплатно або за зниженими цінами для використання у зв'язку з виробництвом та реалізацією на експорт в Україну оцінюваних товарів, якщо така вартість не включена до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті:

а) сировини, матеріалів, деталей, напівфабрикатів, комплектувальних виробів тощо, які увійшли до складу оцінюваних товарів;

б) інструментів, штампів, шаблонів та аналогічних предметів, використаних у процесі виробництва оцінюваних товарів;

в) матеріалів, витрачених у процесі виробництва оцінюваних товарів (мастильні матеріали, паливо тощо);

г) інженерних та дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення, ескізів та креслень, виконаних за межами України і безпосередньо необхідних для виробництва оцінюваних товарів;

3) роялті та інші ліцензійні платежі, що стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі платежі не включаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті.

Зазначені платежі можуть включати платежі, які стосуються прав на літературні та художні твори, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, торговельні марки та інші об'єкти права інтелектуальної власності.

Витрати на право відтворення (тиражування) оцінюваних товарів в Україні не повинні додаватися до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари.

Порядок включення до ціни розрахунку роялті та ліцензійних платежів визначається Кабінетом Міністрів України;

4) відповідна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу товарів, що оцінюються, їх використання або розпорядження ними на митній території України, яка прямо чи опосередковано йде на користь продавця;

5) витрати на транспортування оцінюваних товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;

6) витрати на навантаження, вивантаження та обробку оцінюваних товарів, пов'язані з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;

7) витрати на страхування цих товарів.

Документами, які підтверджують митну вартість товарів, є:

1) декларація митної вартості, що подається у випадках, визначених у частинах п'ятій і шостій статті 52 Митного Кодексу, та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;

2) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;

3) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);

4) якщо рахунок сплачено, - банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;



5) за наявності - інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;

б) транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;

7) копія імпоротної ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

8) якщо здійснювалося страхування, - страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

У разі якщо документи, зазначені у частині другій цієї статті, містять розбіжності, наявні ознаки підробки або не містять всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу органу доходів і зборів зобов'язані протягом 10 календарних днів надати (за наявності) такі додаткові документи:

1) договір (угоду, контракт) із третіми особами, пов'язаний з договором (угодою, контрактом) про поставку товарів, митна вартість яких визначається;

2) рахунки про здійснення платежів третім особам на користь продавця, якщо такі платежі здійснюються за умовами, визначеними договором (угодою, контрактом);

3) рахунки про сплату комісійних, посередницьких послуг, пов'язаних із виконанням умов договору (угоди, контракту);

4) виписку з бухгалтерської документації;

5) ліцензійний чи авторський договір покупця, що стосується оцінюваних товарів та є умовою продажу оцінюваних товарів;

б) каталоги, специфікації, прейскуранти (прайс - листи) виробника товару;

7) копію митної декларації країни відправлення;

8) висновки про якісні та вартісні характеристики товарів, підготовлені спеціалізованими експертними організаціями, та/або інформація біржових організацій про вартість товару або сировини.

У разі якщо орган доходів і зборів має обґрунтовані підстави вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу органу доходів і зборів, крім документів, зазначених у частинах другій та третій цієї статті, подає (за наявності) такі документи:

1) виписку з бухгалтерських та банківських документів покупця, що стосуються відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів на території України;

2) довідкову інформацію щодо вартості у країні-експортері товарів, що є ідентичними та/або подібними (аналогічними) оцінюваним товарам;

3) розрахунок ціни (калькуляцію).

5. Забороняється вимагати від декларанта або уповноваженої ним особи будь-які інші документи, відмінні від тих, що зазначені в цій статті.

6. Декларант або уповноважена ним особа за власним бажанням може подати додаткові наявні у них документи для підтвердження заявленої ними митної вартості товару.

## **6. 2 Бухгалтерський облік імпорتنих операцій та їх оподаткування**

Синтетичний облік імпорتنих товарів ведеться на рахунку 28 «Товари».

Імпорتنі товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами залежно від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами.

Облікова ціна на один і той самий товар може бути різною залежно від умов поставок і місця розташування товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених платежів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають усім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси», тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає:

- вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування;
- суми ввізного мита та митних платежів;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємством;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів.

Таким чином, повна імпортна вартість товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу.

Для операцій із ввезенням на митну територію України товарів та з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями. Документом, що підтверджує це право, є належним чином оформлена митна декларація, що свідчить про сплату ПДВ. При цьому імпортований товар повинен використовуватися в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності платника ПДВ.

Сума ПДВ обчислюється за формулою:

$$C_{\text{пдв}} = (B + C_a + M) \times 20\%, \quad (6.1)$$

де:

$C_{\text{пдв}}$  – сума податку на додану вартість;

$B$  – договірна (контрактна вартість), але не менша від митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації;

$C_a$  – сума акцизного податку;

$M$  – сума ввізного мита.

Сума акцизного податку, якщо її встановлено у відсотках до митної вартості, яка збільшена на суму ввізного мита, обчислюється за формулою:

$$C_a = B \times A, \quad (6.2)$$

де  $C_{\text{аз}}$  – сума акцизного податку;

$B$  – митна вартість товару в грн.;

$A$  – ставка акцизного податку.

Ввізне мито встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України. Встановлення нових та зміна діючих ставок ввізного мита, визначених Митних тарифом України, здійснюється Верховною Радою України шляхом прийняття законів України.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у відсотках до митної вартості товару, здійснюється за формулою:

$$C_{\text{ма}} = (B \times M_a) : 100, \quad \dots \dots \dots (6.3)$$

де:

$C_{\text{ма}}$  – сума ввізного (вивізного мита);

$V$  – митна вартість товару в грн.;

$M_a$ - ставка ввізного (вивізного) мита, встановлена у відсотках до митної вартості товару.

При формуванні первісної вартості імпортованих товарів на рахунок 281 «Товари на складі» буде відноситись їх митна вартість, тобто контрактна вартість, перерахована за курсом НБУ (Див. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»). Придбання імпортованих товарів на умовах відстрочення оплати та попередньої оплати наведено у табл. 6.1, 6.2.

Таблиця 6.1 – Придбання імпортованих товарів на умовах відстрочення оплати

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбуткований імпортований товар за купівельною вартістю	28	632
2	Нараховано ПДВ	644	641
3	Сплачено митні процедури: ввізне мито акцизний податок та ПДВ	642 641	311 311
4	Відображені транспортні, страхові, брокерські та інші послуги, що сплачуються в гривнях: на суму послуг; на суму ПДВ	28 641	631 631
5	Віднесено ввізне мито на вартість імпортованого товару	28	642
6	Віднесено акцизний податок на вартість імпортованого товару	28	641
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
8	Перераховані грошові кошти нерезиденту -постачальнику	632	312
9	Відображено курсові різниці (на дату звітності, на дату проведення розрахунків): -позитивні; -негативні	632 945	714 632
10	Списано на фінансові результати: -доходи від позитивних курсових різниць; - втрати від негативних курсових різниць;	714 791	791 945

Порядок формування облікової вартості імпортованих товарів зберігається за умов, що надходження товарів передуватиме їх оплаті. Однак, коли за імпортовані товари буде перераховано аванс в іноземній валюті, то їх облікова вартість буде іншою, ніж митна вартість, зазначена у вантажній митній декларації, яка визначається шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату сплати авансу.

Для розрахунку з іноземними постачальниками за придбані товари використовується пасивний рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік за цим рахунком необхідно вести паралельно в національній та іноземній валюті. За умов наступної оплати імпортованої поставки грошовими коштами цей рахунок є монетарною статтею.

Аналітичний облік імпортованих поставок ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, перевалки, зберігання вантажу. Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожен транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника.

Таблиця 6.2 – Кореспонденція рахунків з обліку імпорту запасів на умовах передоплати

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перерахована передоплата іноземному постачальнику	371	312
2	Нараховано ПДВ при імпорті товарів	644	641
3	Сплачено при ввезенні сума: - ввізного мита; - акцизного податку та ПДВ	642 641	311 311
4	Оприбутковано імпортовані товари	281	632
5	Віднесені: ввізне мито – на вартість імпортованих товарів; акцизний податок – на вартість імпортованих товарів; ПДВ – до податкового кредиту	281 281 641	642 641 644
6	Проведено зарахування заборгованості	632	371

## Питання для самоконтролю

1. Що відноситься до імпортних операцій?
2. Якими нормативними актами регламентуються операції з імпорту?
3. З чим пов'язане існування обмежень на здійснення імпорту та які їх види ви знаєте?
4. Який рахунок використовується для обліку іноземної валюти? Дати його характеристику.
5. Які товари є об'єктами оподаткування ПДВ при ввезенні їх на територію України?
6. Яким чином в бухгалтерському обліку відображається придбання товарно-матеріальних цінностей у іноземного постачальника?
7. Як ведеться аналітичний облік розрахунків з іноземними постачальниками?
8. Які платежі необхідно сплатити при ввезенні імпортних товарно-матеріальних цінностей? Як вони відображаються в обліку?
9. В яких облікових регістрах узагальнюється інформація про розрахунки з іноземними постачальниками?
10. В чому полягають особливості документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку імпорту робіт та послуг?

## Тема 7 Облік бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з давальницькою сировиною

- 7.1. Поняття про бартерні операції, бартерний договір.
- 7.2. Валютне регулювання бартерних операцій.
- 7.2. Особливості відображення в обліку експортної та імпортної частини бартерних операцій у зовнішній торгівлі.

Література [19, 20, 24, 30, 31, 32, 34, 36, 40, 44, 45, 48, 49, 51, 54, 55, 56, 62, 70]

### 7.1 Поняття про бартерні операції, бартерний договір

Товарообмінні (бартерні) операції як вид експортно-імпортної діяльності регламентуються переважно законодавством держав. В класичному розумінні — це обмін товарами, роботами чи послугами без руху грошових коштів (англійське законодавство та практика).

Товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності - це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким

часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

Оцінка товарів за бартерними договорами здійснюється з метою створення умов для забезпечення еквівалентності обміну, а також для митного обліку, визначення страхових сум, оцінки претензій, застосування санкцій.

Умовою еквівалентності обміну за бартерним договором є обмін товарами (роботами, послугами) за цінами, що визначаються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України на договірних засадах з урахуванням попиту та пропозиції, а також інших факторів, які діють на відповідних ринках на час укладення бартерних договорів. У випадках, передбачених законодавством України, контрактні ціни визначаються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України відповідно до індикативних цін.

Під індикативними розуміють ціни на товар що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експорту чи імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з врахуванням умов поставки і умов здійснення розрахунків визначених відповідно до законодавства України.

Індикативні ціни можуть встановлюватись на товари:

1) стосовно експорту яких застосовано антидемпінгові заходи або розпочато антидемпінгове розслідування чи процедури в Україні або за її межами;

2) стосовно яких застосовуються спеціальні імпортні процедури (це стосується міжнародних торгів і попередніх депозитів);

3) стосовно експорту яких встановлено режим квотування, ліцензування;

4) стосовно експорту яких встановлено спеціальні режими;

5) експорт яких здійснюється в порядку застосування антимонопольних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

6) в інших випадках на виконання міжнародних зобов'язань України.

Негативною стороною бартерної угоди є суб'єктивне заниження оцінки експортованих товарів і збільшення оцінки імпортованих товарів з метою накопичення іноземної валюти в закордонних банках. Для усунення цих антидемпінгових, по суті незаконних операцій, виручка від реалізації продукції в межах бартерної операції з метою оподаткування визначається виходячи із звичайних цін на таку продукцію на дату проходження митного контролю товару, що експортується.

Звичайна ціна на продукцію - це ціна, не нижча за середньозважену ціну реалізації аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами купівлі-продажу, що укладені з будь-якою стороною протягом 30 календарних днів

(або іншої кількості у відповідності із можливою зміною законодавства) перед датою реалізації.

Звичайну ціну визначає як ціну реалізації товарів (робіт, послуг) продавець, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути отримана у разі їх продажу особам, не пов'язаним з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності.

При цьому обсяги реалізації аналогічної продукції протягом вказаного терміну повинні бути більші, ніж на 20 % обсягів реалізації в межах бартерної операції. В інших випадках звичайна ціна повинна бути на рівні фактичної собівартості продукції, що відпускається за бартером.

Індикативні або звичайні ціни на товари (роботи, послуги) для застосування їх для податкових або митних цілей устанавлюються на підставі статистичної оцінки рівня цін реалізації таких товарів (робіт, послуг) на внутрішньому ринку України, яка проводиться уповноваженим державним органом у визначеному ним порядку. Отже, звичайна ціна - це ціна, що склалася на певний момент часу, на конкретний вид товарів (робіт, послуг) виходячи з ринкової кон'юнктури.

На товари, для яких устанавлено індикативні ціни, звичайні ціни встановлюються на рівні індикативних.

Що стосується визначення звичайних цін на товари, до яких не застосовуються індикативні ціни, то в цьому випадку необхідно користуватися довідковими цінами, що публікуються, залежно від характеру бартерної операції: при внутрішньоукраїнському обміні - в довіднику Державного комітету статистики України "Індекси цін", при міжнародному - в бюлетнях Держзовнішінформу [<http://dzi.gov.ua/ru/> ]. Якщо в зазначених виданнях немає необхідної інформації, то можна скористатися біржовими даними, даними з прайс-листів різних фірм тощо.

Найбільш поширеним в Україні видом зустрічної торгівлі є бартер (як всередині країни, так і за її межами).

Міжнародний бартер – це операція, що включає експорт та імпорт товарів без грошової оплати і участі банків в розрахунках.

Еквівалентність міжнародного обсягу досягається за рахунок рівності вартостей продуктів, що обмінюються, за світовими цінами.

В Україні всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право на проведення товарообмінних (бартерних) операцій відповідно до законодавства України.

Але з метою збільшення надходжень в Україну валютних коштів, стабілізації грошової національної одиниці та оздоровлення фінансово-банківської системи держава в цілому може бути заборонено проведення товарообмінних (бартерних) операцій деякими товарами (роботами, послугами) в галузі зовнішньоекономічної діяльності.



Для застосування антидемпінгових заходів по визначеному переліку товарів при укладенні бартерних контрактів підприємства повинні відкривати попередній імпортерний депозит в дол. США.

Попередній імпортерний депозит – це свого роду депозитний рахунок, який відкривається за рахунок коштів підприємства протягом трьох днів з моменту укладання бартерного контракту і діє протягом всього періоду бартерного контракту та повертається протягом трьох днів з моменту оформлення ввізної вантажної митної декларації на імпортерні товари, що надійшли по бартеру.

Проведення бартерної операції має свої переваги та недоліки (табл.7.1).

Таблиця 7.1 - Переваги та недоліки здійснення бартерної операції

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> <li>- спрощення розрахунків;</li> <li>- розширення можливостей просування на ринок країни-контрагента;</li> <li>- додаткова можливість отримання обладнання в обмін на товар, реалізація якого ускладнена за звичайних комерційних умов;</li> <li>- пом'якшення проблеми інвалютного фінансового імпорту</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- обов'язковість збігу потреб партнерів;</li> <li>- складність переговорів щодо узгодження ціни і кількості зустрічних товарних потоків;</li> <li>- ускладнений контроль узгодженої якості товарів;</li> <li>- односторонність вигоди в бартерній угоді;</li> <li>- значні витрати часу, пов'язані з підготовкою і виконанням угоди</li> </ul>

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг - з дати підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення митної декларації на імпорт), а в разі імпорту за бартерним договором робіт або послуг - дата підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг".

Порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України строків ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортуються за бартерним договором, тягне за собою стягнення пені за кожний день

прострочення у розмірі 0,3 відсотка вартості неодержаних товарів (робіт, послуг), що імпортуються за бартерним договором.

Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості.

#### Бартерний договір

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора [42, 54].

У розділі "Предмет договору" наводиться точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок. Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) достатньо велика, це відображається в додатку (специфікації), який повинен бути невід'ємною частиною договору, про що робиться відповідна відмітка в тексті договору. Для бартерного (товарообмінного) договору такий додаток (специфікація), крім того, балансується ще за загальною вартістю експорту й імпорту товарів (робіт, послуг), що передбачено в п. 1.3 Положення № 201 [50].

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України мають право на проведення товарообмінних (бартерних) операцій відповідно до законодавства України (ч. 3 ст. 1 Закону № 351) [42].

Водночас в Україні встановлено:

- перелік товарів (робіт, послуг), експорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється [56];
- перелік товарів (робіт, послуг), імпорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється [56].

Стосовно бартерних операцій у сфері ЗЕД важливо визначити в договорі право, що підлягає застосуванню до змісту правових відносин [77]. Умова про вибір матеріального та процесуального права, яке застосовуватиметься судом у разі виникнення спору за ЗЕД-контрактом, належить до його обов'язкових умов.

Якщо договір регулюється правом України, то особливості укладання договору міни регламентуються § 6 гл. 54 ЦКУ і ст. 293 ГКУ [30, 77].

За договором міни (бартеру) кожна зі сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар (ч. 1 ст. 715 ЦКУ). До договору міни застосовуються загальні положення про купівлю-продаж, договір поставки, договір контрактації або інші договори, елементи яких містяться в договорі міни, якщо це не суперечить сутності зобов'язання.

Кожна із сторін договору міни є продавцем того товару, який вона передає в обмін, і покупцем товару, який вона одержує взамін.

Сторони можуть домовитися про обмін товарами різної вартості. У цьому випадку в договорі може бути встановлено доплату за товар більшої вартості, що обмінюється на товар меншої вартості.

Право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами, якщо інше не встановлено договором або законом.

Тому якщо в договорі не будуть передбачені особливі умови переходу права власності на товар, то за загальними правилами він відбудеться на останню дату (або за відвантаженням товару покупцеві, або за одержанням від нього товару), що впливає й на облік (див. статті "Бартер подібними запасами у сфері ЗЕД: облік та оподаткування", "Бартер неподібними запасами у сфері ЗЕД: облік у розрізі практичних ситуацій").

У зв'язку з цим якщо сторони бажають відобразити операції за бартерними договорами в "звичайному порядку", тобто на дату передачі товару покупцеві, таку умову обов'язково слід зазначити в договорі міни.

Договором може бути встановлено обмін майна на роботи, послуги. Не може бути об'єктом міни майно, віднесене законодавством до основних фондів, яке належить до державної або комунальної власності, у разі, якщо друга сторона договору міни не є відповідно державним або комунальним підприємством.

У бартерному договорі обмін товарами (роботами, послугами) відбувається в межах одного укладеного договору за збалансованою вартістю. Більш чітко це видно з визначення бартерного договору, наведеного в пп. 14.1.10 ПКУ, де під бартерною (товарообмінною) операцією розуміється господарська операція, що передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

За цією ознакою бартерні договори відрізняються від договорів, за якими здійснюється залік зустрічних однорідних вимог, що відбувається в рамках різних договорів, з чим погоджуються й податківці.

Тому на бартерні договори не поширюються обмеження, установлені в п. 4 Постанови № 410 [77], відповідно до яких уповноважені банки не можуть знімати з контролю експортні операції клієнтів на підставі документів про припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог:

- в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора / російських рублях (незалежно від суми операції);
- в інших валютах (якщо загальна сума зобов'язань, що припиняються зарахуванням у межах одного договору щодо експорту товарів, перевищує в еквіваленті 500000 доларів США).

## 7.2 Валютне регулювання бартерних операцій

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг [42].

Оскільки цей строк установлено в спеціальному законодавчому акті, на бартерні договори не поширюються норми п. 1 Постанови № 410 у частині тимчасового скорочення строків розрахунків до 120 календарних днів. Адже зазначеною нормою регламентується порядок проведення розрахунків за операціями експорту й імпорту товарів, передбачені в ст. ст. 1 і 2 Закону № 185. На строк "180 календарних днів" стосовно бартерних операцій орієнтуються й податківці [77].

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення митної декларації на імпорт), а в разі імпорту за бартерним договором робіт або послуг – дата підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг [42].

У разі переоформлення у встановленому порядку бартерного договору на інші види зовнішньоекономічного договору строки, передбачені ст. 1 Закону № 351, не поновляються та не перериваються [42].

Контролюють дотримання строків проведення розрахунків за бартерними договорами податківці. Згідно з п. 3.7 Інструкції № 136 банк здійснює контроль за своєчасністю розрахунків лише щодо тієї частини імпортного договору резидента, яка передбачає розрахунки в грошовій формі (у разі зміни умов бартерного договору, що передбачає заміну зобов'язань резидента з постачання товару на зобов'язання щодо оплати товару нерезиденту повністю або частково в грошовій формі).

Порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України зазначеного в ч. 1 ст. 2 Закону № 351 строку ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортуються за бартерним договором, спричиняє стягнення пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 % вартості імпортованих неoderжаних товарів (робіт, послуг). Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості [42].

Однак якщо заборгованість за бартерним договором виникла через форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), строки, передбачені ч. 1 ст. 2 Закону № 351, припиняються і пеня за їхнє порушення протягом дії цих обставин не стягується.

Настання й закінчення дії обставин непереборної сили має бути підтвержене довідкою офіційного органу, уповноваженого державою, де такі обставини мали місце. Обставини форс-мажору підтверджуються у встановленому законом порядку (ч. 2 ст. 3 Закону № 351) [42].

Крім того, у разі прийняття судом, арбітражним судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом або Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України чи іншим уповноваженим арбітражем, у тому числі в іншій країні, позовної заяви про стягнення заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання строків та інших умов, визначених бартерним договором, строки, передбачені ч. 1 ст. 2 Закону № 351, припиняються і пеня за їхнє порушення в цей період не сплачується [42].

Є ще одна відповідальність за порушення строків проведення розрахунків. Зокрема, ліцензування товарообмінних (бартерних) операцій здійснюється в тому випадку, якщо предметом цих операцій є товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності й іноземних суб'єктів господарської діяльності може бути застосовано індивідуальний режим ліцензування у випадках порушення такими суб'єктами цього Закону та/або пов'язаних з ним законів України, які встановлюють певні заборони, обмеження або порядок здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Стосовно бартерних операцій зустрічаються випадки запровадження індивідуального режиму ліцензування при порушенні строків проведення розрахунків, передбачених ч. 1 ст. 2 Закону № 351 [42].

Здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зовнішньоекономічних операцій без відповідних ліцензій тягне за собою накладення штрафу згідно зі ст. 37 Закону № 959 у сумі 10 % вартості проведеної операції, перерахованої у валюту України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день здійснення такої операції [36].

Ще один момент, на який необхідно звернути увагу, пов'язаний з експортом або імпортом робіт, послуг за бартерним договором.

Так, згідно зі ч. 4 ст. 3 Закону № 351 суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт або надання послуг, повідомити митницю (якщо імпортуються або експортуються за таким договором товари) або податкову інспекцію (якщо імпортуються або експортуються за таким договором роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг).

Повідомлення подається особисто або поштою у двох примірниках. Один примірник залишається для обліку й контролю в податкових органах, а на

другому примірнику проставляється штамп податкового органу і він залишається в учасника зовнішньоекономічного контракту та резидента України.

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації (повідомлення) спричиняє нарахування пені в розмірі 1 % вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожен день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартість експортованих товарів (робіт, послуг).

Стягнення податковими органами пені, нарахованої в іноземній валюті, здійснюється в гривнях за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості (див. лист ДПАУ від 31.03.2009 р. № 6602/7/22-5017).

### **7.3 Особливості відображення в обліку експортної та імпорتنної частини бартерних операцій у зовнішній торгівлі**

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” на території України дозволено здійснювати товарообмінні (бартерні) операції [37].

Визначення доходів і витрат у бартерних операціях є досить спірним питанням та вимагає неабиякого розуміння податкового і бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку здійснюються два види бартерних операцій: обмін подібними і неподібними активами. Кожний з цих видів має свої правила відображення в бухгалтерському обліку.

Розглянемо облік бартеру неподібними активами, оскільки він зустрічається найчастіше. Для цього необхідно розглянути визначення “справедлива вартість”, бо саме виходячи з неї, відображаються в бухгалтерському обліку дохід і первинна вартість запасів при здійсненні бартерних операцій.

Отже, згідно з п. 4 П(С)БО 19, справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснено обмін активами або оплата зобов’язання у результаті операції між зацікавленими і незалежними сторонами [77].

У П(С)БО 19 визначення справедливої вартості розглянуто в розрізі конкретних об’єктів. Виходячи із визначення п. 4 П (С)БО 19, справедлива вартість повинна визначатися на рівні ринкової ціни, так як при цьому відбувається обмін між зацікавленими та незалежними сторонами. Визначення справедливої вартості на рівні ринкової дає підґрунтя стверджувати про її схожість із податковою звичайною ціною. Тому для зручності обліку рекомендується справедливую вартість визначати в такому ж порядку, як і податкову звичайну ціну.

Згідно з п. 23 П(С)БО 15, сума доходу за бартерною угодою визначається за справедливою вартістю отриманих запасів або тих, які

підлягають отриманню підприємством, зменшеною або збільшеною, відповідно, на суму отриманих або переданих грошових коштів і їх еквівалентів [48]. Тобто якщо в податковому обліку дохід визначається в розмірі звичайної ціни відвантажених запасів, то в бухгалтерському обліку – виходячи зі справедливої вартості отриманих при обміні запасів.

Первинна вартість запасів, придбаних в обмін на неподібні активи, визнається справедливою вартістю отриманих запасів (п. 13 П(С)БО 9) [77]. Таке визначення первинної вартості запасів, отриманих при бартері, створює підґрунтя для того, щоб стверджувати, що величина ТЗВ, пов'язана з доставкою таких запасів, не включається в їх первинну вартість.

В бухгалтерському обліку нарахування пені відображається по дебету субрахунку 948 “Визнанні штрафи, пені, неустойки” рахунка 94 “Інші витрати операційної діяльності” та кредиту рахунка 685 “Рахунки з іншими кредиторами” рахунка 68 “Рахунки за іншими операціями”. Потім сума пені списується з кредиту субрахунку 948 у дебет рахунка 79 “Фінансові результати”.

Сплата пені відобразиться по дебету субрахунку 685 і кредиту субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” рахунка 31 “Рахунки в банках”.

### **Питання для самоперевірки**

1. Що необхідно розуміти під товарообмінними (бартерними) операціями?
2. З яких етапів складаються бартерні операції? В чому полягають особливості укладання зовнішньоекономічного бартерного договору?
3. Які переваги та недоліки бартерних операцій?
4. Який порядок митного оформлення бартерних операцій?
5. Що необхідно передбачити при укладанні договору на проведення бартерної операції?
6. Які особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій?
7. Які операції належать до операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності?
8. Що може бути давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності?
9. Які митні режими передбачені законодавством України з переробки давальницької сировини?
10. Що необхідно передбачити в зовнішньоекономічному контракті на переробку давальницької сировини?
11. Який порядок митного оформлення операцій з давальницькою сировиною?

12. Які особливості оподаткування та заповнення вантажної митної декларації при здійсненні операцій з давальницькою сировиною?

13. На яких рахунках обліку відображаються операції з давальницькою сировиною

## **Тема 8. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ**

8.1. Поняття давальницької сировини та сутність операцій з нею.

8.2. Облік давальницької сировини за умов переробки на митній території

Література [5, 6, 12, 14, 16, 19, 20, 21, 31, 32, 36, 51, 59, 61, 67, 70, 72, 73]

### **8.1. Поняття давальницької сировини та сутність операцій з нею**

Давальницька сировина — це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції з подальшим переданням або поверненням такої продукції чи її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі (пп. 14.1.41 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу) [32].

Операція з давальницькою сировиною — це операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату.

До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20% загальної вартості готової продукції (пп. 14.1.134 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу)[32].

Залежно від джерела надходження давальницької сировини, а також статусу особи, що надає таку сировину для переробки виконавцю, визначаються особливості обліку та оподаткування такої операції.

Переробка на митній території — це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються в установленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки (ст. 147 Митного кодексу).

Тобто головною умовою такого митного режиму є подальший реекспорт таких продуктів переробки. Проте у разі дотримання деяких умов, визначених



главою 23 розділу V Митного кодексу, готова продукція, отримана виробником як оплата за послугу, може реалізовуватися таким виробником на території України.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

Обмеження або заборони щодо ввезення окремих видів товарів на митну територію України з метою переробки встановлюються законом. За обґрунтованої необхідності Кабінет Міністрів України має право визначати:

- 1) товари, при поміщенні яких у митний режим переробки на митній території застосовуються фінансові гарантії;
- 2) продукти переробки та/або товари, продукти переробки яких підлягають обов'язковому реекспорту за межі митної території України;
- 3) мінімальне співвідношення вартості іноземних та українських товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки;
- 4) перелік товарів, які не можуть бути допущені до переробки для вільного обігу на митній території України;
- 5) товари, поміщення яких у митний режим переробки на митній території забороняється.

У разі встановлення заборон чи обмежень щодо переробки відповідних товарів на митній території України переробка таких товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, завершується на умовах, що діяли на момент поміщення цих товарів у зазначений митний режим.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу ДФС за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає такі документи:

- 1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;
- 2) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у

митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;

3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими іншими підприємствами;

4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи - висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України видається ДФС підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви.

Якщо зовнішньоекономічний договір, на підставі якого здійснюватиметься переробка, передбачає ввезення товарів з метою переробки окремими партіями протягом певного періоду часу на однакових умовах, дозвіл видається на обсяг товарів і строк, визначені зовнішньоекономічним договором, але не більше ніж на один рік.

Виникнення або виявлення органом доходів і зборів обставин, які не відображені у документах підприємства і які впливають на найменування та обсяги виходу продуктів переробки, а також встановлення законодавством України заборон чи обмежень щодо переробки відповідних товарів на митній території України є підставою для надання відмови в митному оформленні наступних партій товарів, що ввозяться на митну територію України з метою переробки. Якщо такі обставини не мають впливу на найменування та обсяги виходу продуктів переробки, то відомості про такі обставини вносяться до раніше виданого дозволу.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України може бути змінено або відкликано ДФС, якщо його видано на підставі недостовірних даних, що мали істотне значення для прийняття рішення про його видачу, або якщо підприємство, якому видано такий дозвіл, не дотримується положень чинного законодавства з питань державної митної справи.

За письмовою заявою власника товарів або уповноваженої ним особи ДФС може бути винесено попереднє рішення щодо можливості поміщення товарів у митний режим переробки товарів на митній території.

Вимоги до ідентифікації окремих товарів, що ввозяться на митну територію України з метою переробки, можуть встановлюватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, з урахуванням характеру операцій з переробки та особливостей технологічного процесу.

Якщо ДФС не може забезпечити ідентифікацію товарів, що ввозяться на митну територію України з метою переробки, можуть бути застосовані інші способи забезпечення ідентифікації з урахуванням характеру операцій з переробки та особливостей технологічного процесу, наприклад, такі як:

- 1) посилання на опис спеціального виробничого маркування або номерів;
- 2) пломби, печатки, штампи або інше індивідуальне маркування;
- 3) зразки, ілюстрації чи технічний опис;
- 4) проби;
- 5) документальне підтвердження, яке стосується передбачених операцій (такі як контракти, рахунки-проформи, комерційна переписка), які свідчать про те, що продукти переробки вироблені з товарів, які ввозяться для переробки.

Кількість операцій з переробки товарів у митному режимі переробки на митній території не обмежується.

Операції з переробки товарів можуть включати:

- 1) власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;
- 2) ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування.

Окремі операції з переробки товарів або повний цикл переробки за дорученням підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів на митній території України, можуть здійснюватися іншими підприємствами.

Строк переробки товарів на митній території України встановлюється органом ДФС у кожному випадку під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення органом доходів і зборів іноземних товарів для переробки. За заявою підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів, з причин, підтверджених документально, строк переробки товарів на митній території України продовжується зазначеним органом, але загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів.

Товари, поміщені в митний режим переробки на митній території, а також продукти їх переробки протягом всього строку перебування в цьому режимі знаходяться під митним контролем.

Органи ДФС здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України. Дані про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки зазначаються в зовнішньоекономічному договорі (контракті) на переробку товарів або в окремому документі, що подається органу доходів і

зборів підприємством для отримання дозволу на переробку товарів на митній території України.

Для підтвердження даних про обсяг виходу продуктів переробки центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, може звертатися до інших центральних органів виконавчої влади або експертних установ. Такі звернення не є підставою для відмови у видачі дозволу на переробку товарів на митній території України або для зупинення дії раніше виданих дозволів протягом всього періоду їх розгляду.

Під час реекспорту продуктів переробки вони підлягають декларуванню. Декларант має право заявити українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані під час переробки іноземних товарів, у митний режим експорту. Продукти переробки можуть реекспортуватися однією чи кількома партіями. Допускається вивезення продуктів переробки за межі митної території України не через той орган доходів і зборів, через який товари ввозилися на цю територію для переробки.

Якщо умовами переробки іноземних товарів на митній території України передбачено проведення розрахунків частиною продуктів їх переробки, такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом.

Реалізація на митній території України продуктів переробки, власником яких є нерезидент, здійснюється через зареєстроване в Україні його представництво, на яке покладається обов'язок з декларування цих продуктів переробки для вільного обігу.

Залишки або відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки іноземних товарів і мають господарську цінність та/або можуть бути утилізовані, підлягають поміщенню в цьому стані у відповідний митний режим до закінчення строку переробки товарів.

За бажанням декларанта або уповноваженої ним особи залишки або відходи, можуть декларуватися за одним класифікаційним кодом згідно з УКТ ЗЕД, за умови, що цьому коду відповідає найбільша ставка мита. Якщо до окремих товарів, які входять до зазначеної партії, застосовуються передбачені законом заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, такий спосіб декларування не звільняє декларанта від додержання зазначених заходів щодо цих товарів.

Іноземні товари, поміщені у митний режим переробки на митній території, зберігають статус іноземних товарів.

Продукти переробки, залишки (відходи), виготовлені (одержані) в процесі здійснення операцій з переробки іноземних товарів, мають статус

іноземних товарів та вважаються такими, що поміщені у митний режим переробки на митній території.

Українські товари, що використовувалися в процесі переробки іноземних товарів на митній території України, отримують статус іноземних товарів у момент вивезення продуктів переробки за межі митної території України.

Митний режим переробки на митній території завершується шляхом реекспорту продуктів переробки чи поміщення їх в інший митний режим.

Протягом 20 днів від дати відкликання дозволу на переробку товарів на митній території України підприємство повинно завершити розпочаті операції з переробки, а товари, поміщені в митний режим переробки на митній території, у строк до 30 днів з дати відкликання дозволу на переробку товарів повинні бути вивезені за межі митної території України або заявлені в інший митний режим. Якщо завершення розпочатих операцій з переробки протягом 20 днів є неможливим без спричинення безповоротної шкоди товарам або технологічному обладнанню, переробка зазначених товарів завершується відповідно до технологічної схеми переробки. У такому разі товари протягом 10 днів з дати фактичного завершення їх переробки підлягають вивезенню за межі митної території України або поміщенню в інший митний режим.

## **8.2 Облік давальницької сировини за умов переробки на митній території**

Ввезена нерезидентом сировина для переробки на давальницьких умовах оприбутковується на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» субрахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки» на основі товаросупровідних документів (товарно-транспортної накладної, накладної, залізничної накладної, коносаменту) у розрізі замовників, видів сировини, місць зберігання чи переробки, за цінами, зазначеними у договорі на переробку давальницької сировини.

Давальницька сировина обліковується на позабалансовому рахунку, проте на неї розповсюджуються загальні вимоги щодо організації обліку товарно-матеріальних цінностей. Важливим моментом є перевірка відповідності даних товаросупровідних документів і фактичних показників отриманої сировини за кількістю та якістю. Необхідно перевірити відповідність партії поставленої сировини даним, вказаним у сертифікатах якості, специфікаціях, пакувальних ярликах та інших документах, які, як правило, додаються до товарно-транспортних накладних.

Облік витрат на переробку або доробку давальницької сировини ведеться на рахунку 23 «Виробництво» (за замовленнями, видами сировини та матеріалами, місцями їхнього зберігання або переробки) з наступним списанням суми на субрахунок 903 «Собівартість наданих послуг» у момент підписання акту виконання робіт. Аналітичний облік ведеться за кожною партією давальницької сировини, яка переробляється.

Облік витрат на переробку давальницької сировини повинен відповідати вимогам П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати, що формують собівартість наданих послуг з переробки давальницької сировини, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Витрати, понесені у зв'язку з продажем / обміном товарів, виконанням робіт, наданням послуг за операціями з давальницькою сировиною, визнаються в розмірі, що не перевищує доходи, отримані від такого продажу / обміну.

Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Якщо при переробці давальницької сировини на митній території митному органу надається фінансова гарантія, то у бухгалтерському обліку виконавця відповідна сума наданої гарантії відображається на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Зокрема, вартість продукції, виготовленої на митній території України з товарів, ввезених у митному режимі переробки, та яка вивозиться у митному режимі реекспорту для цілей оподаткування податком на додану вартість, складається з:

- вартості товарів, ввезених у митному режимі переробки. Вивезення таких перероблених товарів у митному режимі реекспорту звільняється від оподаткування податком на додану вартість;

- вартості послуг з переробки товарів, які передбачають роботи з рухомим майном, тобто з товарами, ввезеними на митну територію України для переробки. Зазначені послуги, що входять до складу собівартості перероблених товарів при реекспорті, оподатковуються за нульовою ставкою податку;

- вартості товарів, що придбані на митній території України та повністю використані під час переробки іноземних товарів, та які платник податку має право при вивезенні заявити (крім палива та енергії) у митний режим експорту із застосуванням нульової ставки податку на додану вартість.

Разом з цим датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту товарів (у тому числі реекспорту) є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України.

Отже, за операцією з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту (у тому числі реекспорту) податкові зобов'язання з податку на додану вартість визначаються на дату фактичного здійснення такого вивезення, тобто на дату оформлення митної декларації контролюючим органом. Вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту (у тому числі реекспорту) із залученням комісіонера не впливає на порядок визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця та замовника представлена в таблицях 8.1.

Таблиця 8.1 - Кореспонденція рахунків з обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано простий вексель при ввезенні сировини	05	
2	Оприбутковано на позабалансовий рахунок отриману сировину для переробки	02	
3	Відображено понесені витрати на переробку давальницької сировини	23	20, 66, 65, ...
4	Надано послуги з переробки давальницької сировини	362	703
5	Надійшла оплата за надані послуги:		
	а) валютними коштами	312	362
	б) часткою давальницької сировини	201	632
	в) часткою виготовленої з давальницької сировини готової продукції	26	632
6	Списано собівартість наданих послуг з переробки давальницької сировини	903	23
7	Списана з позабалансового рахунку давальницька сировина, використана на виготовлення продукції		02
8	Погашено простий вексель		05
9	Відображено курсову різницю за розрахунками з нерезидентом-замовником:		

## Продовження таблиці 8.1

1	2	3	4
	а) позитивну	362	714
	б) негативну	945	362
10	Списано на фінансові результати:		
	а) дохід від надання послуг з переробки	703	791
	б) собівартість наданих послуг з переробки	791	903
	в) доходи від курсових різниць	714	791
	г) втрати від курсових різниць	791	945

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента – замовника наведена в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2 - Кореспонденція рахунків з обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента – замовника

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено передачу давальницької сировини на переробку нерезиденту-виконавцю	206	201
2	Відображено вартість послугу переробки давальницької сировини за кордон	23	632
3	Нараховано ПДВ з імпорту послуг	644	641
4	Сплачено ПДВ	641	311
5	Включено ПДВ до складу податкового кредиту	641	644
6	Списано вартість переданої у переробку давальницької сировини на вартість продукції	23	206
7	Оприбутковано готову продукцію, що отримана в результаті переробки давальницької сировини	26	23
8	Сплачено нерезиденту за надані послуги переробки давальницької сировини	632	312
9	Відображено курсову різницю за розрахунками з нерезидентом-виконавцем:		
	а) позитивну	632	714
	б) негативну	945	632



### **Питання для самоперевірки**

1. Що мається на увазі під операціями з давальницькою сировиною?
2. Які митні режими передбачено чинним законодавством для переробки давальницької сировини?
3. Які існують особливості щодо митного оформлення операцій з давальницькою сировиною?
4. На яких рахунках обліку відображається отримана або передана резидентам у переробку давальницька сировина?
5. Який порядок обліку операцій з переробки давальницької сировини у резидента-замовника?
6. Який порядок здійснення розрахунків за надані послуги переробки давальницької сировини?
7. Які існують обмеження щодо здійснення переробки давальницької сировини?

## **ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ЩО ОХОПЛЮЮТЬ ЗМІСТ РОБОЧОЇ ПРОГРАМИ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ ТА ВІНОСЯТЬСЯ НА ІСПИТ (ЗАЛІК)**

1. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств в умовах глобалізації міжнародної економіки.
2. Еволюція зовнішньоекономічної діяльності підприємств України.
3. Основні напрямки розвитку зовнішньоекономічних зв'язків України.
4. Роль держави в регулюванні зовнішньоекономічного сектору економіки.
5. Механізми регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні.
6. Принципи та види зовнішньоекономічної діяльності.
7. Законодавчі та нормативні документи, які регулюють порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні.
8. Суб'єкти та об'єкти зовнішньоекономічної діяльності.
9. Резиденти та нерезиденти України.
10. Правила відкриття суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності власного валютного рахунку в банку.
11. Поняття і види зовнішньоекономічних договорів.
12. Укладання договору купівлі-продажу.
13. Структура зовнішньоекономічного договору.
14. Ліцензування зовнішньоекономічної діяльності в Україні.
15. Декларування товарів згідно Митного кодексу.
16. Положення про митні декларації .
17. Форми митних декларацій.
18. Порядок та умови торгівлі іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку України та на міжнародних валютних ринках.
19. Поняття валютних операцій і класифікація валют.
20. Принцип єдиного грошового вимірника.
21. Поняття, порядок визначення та відображення в обліку курсових різниць.
22. Організація обліку валютних операцій на валютних рахунках в банку та в касі.
23. Облік операцій з придбання іноземної валюти.
24. Облік операцій з продажу іноземної валюти.
25. Конвертація валюти.
26. Облік розрахункових операцій.
27. Порядок здійснення розрахунків чеками (акредитивом).
28. Порядок здійснення інкасо.
29. Класифікація монетарних статей та особливості їх обліку в іноземній валюті.
30. Облік консигнаційних операцій у експортера.
31. Облік консигнаційних операцій у імпортера.

32. Облік податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
33. Облік та аналіз митних платежів.
34. Загальні засади експортно-імпоротної діяльності.
35. Види цін у зовнішньоекономічній діяльності.
36. Порядок формування цін. Види мита та митних платежів.
37. Ліцензування експорту товарів в Україні.
38. Документальне забезпечення експортних операцій.
39. Завдання обліку експортних операцій.
40. Аналітичний облік експортних операцій.
41. Особливості обліку експорту товарів, робіт, послуг.
42. Загальні поняття імпорتنних операцій.
43. Митний бар'єр.
44. Синтетичний та аналітичний облік імпорتنних операцій.
45. Митні процедури і порядок формування митної вартості товарів.
46. Ліцензування імпорту товарів в Україні.
47. Документальне забезпечення імпорту товарів.
48. Оподаткування імпорتنних операцій.
49. Особливості обліку імпорту робіт, послуг.
50. Загальні поняття обліку імпорتنних операцій.
51. Синтетичний та аналітичний облік імпорتنних операцій.
52. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців.
53. Облік операцій на валютному рахунку.
54. Облік витрат на відрядження за кордон.
55. Облік операцій з давальницькою сировиною, якщо оплата валютою.
56. Класифікація операцій з переробки давальницької сировини у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
57. Поняття бартерних операцій, особливості їх оформлення.
58. Регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності.
59. Строки проведення товарообмінних (бартерних) операцій.
60. Основні поняття операцій давальницькою сировиною.
61. Особливості укладення договорів на переробку давальницької сировини.
62. Митне оформлення операцій з давальницькою сировиною.
63. Документальне оформлення операцій давальницькою сировиною.
64. Особливості бухгалтерського обліку операцій давальницькою сировиною.
65. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців.
66. Облік операцій з ввезення давальницької сировини.
67. Облік операцій з вивезення давальницької сировини.
68. Аналіз наслідків оподаткування експортних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
69. Аналіз наслідків оподаткування імпорتنних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
70. Порядок перерахунку операцій в іноземній валюті.

71. Принципи ведення бухгалтерського обліку у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
72. Об'єкти обліку та аналізу у сфері зовнішньоекономічної діяльності
73. Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності.
74. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті.
75. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створені за кордоном.
76. Організація та регулювання іноземного інвестування в економіку України.
77. Особливості створення підприємств з іноземними інвестиціями.
78. Порядок реєстрації інвестицій.
79. Бухгалтерський облік створення статутного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями.
80. Порядок розрахунків з підприємствами з іноземними інвестиціями.

**ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ****Навчальна література**

1. Акименко О.Ю., Сизоненко О.В. Інвалютні операції підприємств: бухгалтерський аспект / О.Ю. Акименко, О.В. Сизоненко // Теорія і практика стратегічного управління розвитком галузевих і регіональних суспільних систем : матеріали матеріали V Міжн. наук.-практ. -конф. (м. Ів.-Франк., 20-22 травня 2015 р.). – Івано-Франківськ: пп Голіней О.М., 2015. –С. 15-16.
2. Акименко О.Ю. Раціональна організація обліку як основа забезпечення ефективного управління підприємством //Вісник Чернігівського державного технологічного університету: Серія “Економічні науки” науковий збірник / Чернігів. держ. технол. ун-т. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. –№3 (68). –С.69-75.
3. Акименко О.Ю. Відрядження за кордон: організація каси в інвалюті / О.Ю. Акименко // Науковий потенціал України 2010: всеукр. наук. –практ. конф., 22-24 березня 2010 р; тези доповідей. Київ: Інститут наукового прогнозування, 2010. – част 1. – С.4-6.
4. Беляєва О. Особливості документального оформлення руху давальницької сировини / О.Беляєва // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали міжнар. наук.-практ. конфер. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2010.) –Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету. –2010. –608с., С.48-49.
5. Білинська Н.Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника / Н.Є.Білинська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. –Вип.21.7. –С.151-158.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 536 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: predator.stu / library/ (у локальній мережі ЧДТУ).
7. Венцель В.Т. Питання трактування поняття «зовнішньоекономічний договір»: економіко-правовий аспект // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. - №4(54). – С.34-36.
8. Вишняков В.М. Роль контракту в управлінні ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип.21.17. – С.179-185.
9. Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 304 с.
10. Голячук Н.В. Порядок здійснення давальницьких операцій сільськогосподарськими підприємствами / Н.В. Голячук // [Електронний ресурс]. Режим доступу– <http://www.rusnauka.com>.
11. Гордієнко Н.І. Облік зовнішньоекономічної діяльності: [навч. посіб. (для студентів економ. спец.)] / Гордієнко Н.І., Карпушенко М.Ю. - Харків:

ХНАМГ, 2006. – 235 с.

12. Заруба І. Облік отриманої давальницької сировини / І.Заруба // Все про бухгалтерський облік. –2009. –№49. –С.57-58.

13. Кадуріна Л.О. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. – К.: Видавничий Дім „Слово”, 2005. – 288 с.

14. Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09.–Київ, 2008. –230с.

15. Лень В.С. Фінансовий облік: навч. посібн.- К.: ВЦ “Академія”, 2011. — 608 с.

16. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : практикум: навч. посібник / О.О. Маслак, В.Й. Жежуха, К.О. Дорошкевич, [та ін.] . – К. : Каравела, 2011 . – 280 с.

17. Облік зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / М.Р. Лучко, Н.Г. Мельник, С.В. Сисюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 356 с.

18. Облік зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / М.Р. Лучко, Н.Г. Мельник, С.В. Сисюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 356 с.

19. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Методичні вказівки до самостійної роботи та виконання розрахункової роботи для студентів спеціальностей 7.03050901 та 8.03050901 “Облік і аудит” всіх форм навчання / Укладач: Акименко О.Ю. – Чернігів: ЧНТУ, 2014. – 37 с.

20. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальностей 7.03050901 та 8.03050901 “Облік і аудит” всіх форм навчання / Укладач: Акименко О.Ю. – Чернігів: ЧНТУ, 2016. – 120 с.

21. Сагова С.В. Облік і аналіз іноземних фінансових інвестицій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України) : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К., 2006. — 249арк.

22. Сердюк В.М. і інш. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. пос. / В.М. Сердюк, О.А. Сизоненко, Ш.М. Акаєв. – Макіївка: вид-во „Ноулідж” (Донецьке відділення), 2010. – 367 с.

23. Тюріна Н.М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства [текст] навчальний посібник / Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацка. – К.: «Центр учбо-вої літератури», 2013. – 408 с.

24. Рудницький В.С., Бачинський В.І., Хомедюк В.О., Боровик О.М. Облік зовнішньоекономічної діяльності : підруч. / В.С. Рудницький та інш. – Львів «Магнолія 2006», 2014. – 280 с.

25. Accounting (9<sup>th</sup> ed.) / Charles T. Horngren, Walter T. Harrison Jr., Suzanne M. Oliver. – Upper Saddle River, NJ: Pearson, Prentice Hall, 2012. – 1318 p.

26. Intermediate Accounting (17<sup>th</sup> ed.) / Earl K. Stice, James D. Stice, Fred K. Skousen. – Mason, OH: Cengage, 2010. – 1459 p.

27. Intermediate Accounting (17<sup>th</sup> ed.) / Earl K. Stice, James D. Stice, Fred K. Skousen. – Mason, OH: Cengage, 2010. – 1459 p.

28. Management and Cost Accounting (6<sup>th</sup> ed.) / Colin Drury. – London: Thomson Learning, 2006. – 596 p.

29. Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000 / Kees Camfferman, Stephen A. Zeff. - New York: Oxford University Press, 2007. – 701 p. - <http://www.questia.com/library/118946087/financial-reporting-and-global-capital-markets-a>.

#### Допоміжна література

30. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

31. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

32. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

33. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

34. Декрет України про систему валютного регулювання і валютного контролю від 19.02.1993 № 15-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

35. Закон Української Радянської Соціалістичної республіки від 03.08.1990 р. № 142-XII «Про економічну самостійність Української РСР». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

36. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. №959-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

37. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

38. Закон України «Про місцеве самоврядування» від 21.05.1997р. № 280/97 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

39. Закон України «Про місцеві державні адміністрації» від 09.04.1999р. № 586-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

40. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 р. №185/94-ВР [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

41. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.1995 р. № 327/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua> (втрата чинності від 01.06.2012, підстава 4495-17).

42. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.1998 р. № 351-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

43. Закон України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» від 22.12.1998 р. № 332-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

44. Закон України «Про транзит вантажів» від 20.10.1999 р. № 1172-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

45. Закон України «Про Митний тариф України» 19.09.2013 р. № 584-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

46. Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

47. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06.09.2001 р. № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

48. Наказ Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

49. Наказ Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

50. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 6.09.2001 р. №201 "Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

51. Нова (розроблена ІСС у вересні 2010 р.) редакція Правил Інкотермс-2010 - із тлумаченням найширше використовуваних торгових умов у галузі зовнішньої торгівлі, які регламентують момент передачі права власності на товар і всіх пов'язаних із цим ризиків.

52. Порядок повідомлення органів Державної податкової служби суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності про здійснення товарообмінних операцій на виконання частини 4 статті 3 Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності», затверджений [наказом Державної податкової адміністрації України від 26.08.2003 р. № 404](#) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

53. Постанова Кабміну України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) які передбачають розрахунки в іноземній валюті затвердження Порядку визначення строку та умов завершення імпортової операції без увезення товару на територію України» від 21.06.1995 р. № 444 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

54. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Класифікатора іноземних валют» від 04.02.1998 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.



55. Постанова Правління НБУ «Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями» від 24.03.99 р. № 136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

56. Постанова Кабміну «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 29.04.99 р. № 756 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

57. Постанова Правління НБУ «Правила вивезення з України і ввезення в Україну уповноваженими банками національної та іноземної валюти, банківських металів, бланків чеків» від 06.08.2003 р. № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

58. Постанова Правління НБУ «Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою» від 10.08.2005 р. №281 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

59. Постанова Правління НБУ «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України» від 04.12.2015 р. №863 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

60. Постанова Правління НБУ «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12.11.2003 р. №492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

61. Постанова Правління НБУ «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України» від 13.12.2016 року № 410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

62. Постанова Кабміну України «Про затвердження Порядку визначення строку та умов завершення імпорнтної операції без увезення товару на територію України» від 05.12.2007 р. № 1392 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

63. Постанова Кабміну України «Про затвердження переліків товарів, на які встановлено обмеження щодо переміщення через митний кордон України» від 21.05.2012 р. № 436 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

64. Постанова Кабінету Міністрів України «Про справляння плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів» від 18.01.2003 р. № 93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

65. Постанова Кабміну «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорнт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2017 рік» від 28.12.2016 р. № 1009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

66. Наказ Міністерства фінансів «Класифікатор звільнень від сплати митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України» від 20.09.2012 року № 1011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

67. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про порядок ліцензування експорту товарів» від 09.09.2009 р. № 991 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

68. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про порядок ліцензування імпорту товарів в Україну, які є об'єктом застосування спеціальних заходів» від 01.08.2002 р. № 232 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

69. Постанова Правління НБУ «Про встановлення розміру обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» від 15.11.2013 р. № 457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

70. Постанова Кабміну України «Питання, пов'язані із застосуванням митних митних декларацій» від 21.05.2012 р. № 450 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

71. Правила щодо використання національних і міжнародних торгових термінів Incoterms ® 2010, введені в дію з 01.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

72. Указ Президента України «Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єкти підприємницької діяльності України» від 04.10.1994 р. № 566/94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

73. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями Національний банк; Постанова, Інструкція від 24.03.1999 р. № 136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

### Інформаційні ресурси

74. <http://www.cfainstitute.org/center/cmp/Business Reporting Model.html>.
75. [http://www.stcu.kiev.ua/tr\\_kiev\\_2/cd-web/materials/ageeva/index.htm](http://www.stcu.kiev.ua/tr_kiev_2/cd-web/materials/ageeva/index.htm).
76. <http://www.kmu.gov.ua> / сайт Кабміну України.
77. <http://www.minfin.gov.ua> / сайт Мінфіну України.
78. <http://catalog.stu.cn.ua> / сайт бібліотеки Чернігівського національного технологічного університету.
79. <http://www.nbu.gov.ua> /сайт бібліотеки ім. В.І. Вернадського.
80. <http://www.rada.gov.ua> /сайт Верховної Ради України.
81. [www.vobu.com.ua](http://www.vobu.com.ua) –сайт газети «Все про бухгалтерський облік».
82. [www.visnuk.com.ua](http://www.visnuk.com.ua) –сайт журналу «Вісник податкової служби України».
83. [www.balance.ua](http://www.balance.ua) –сайт журналу «Баланс».
84. [www.buhgalteria.com.ua](http://www.buhgalteria.com.ua) –сайт журналу «Бухгалтерія».
85. [www.dtk.com.ua](http://www.dtk.com.ua) –сайт журналу «Дебет-Кредит».
86. <http://dzi.gov.ua/ru/> - сайт Держзовнішінформу.

## Додаток А - Класифікатор іноземних валют та банківських металів

1. Конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, валюти країн - членів Європейського Союзу та банківські метали (1 група)\*.

№ з/п	Найменування валюти	Код валюти	
		цифровий	літерний
1	2	3	4
1	австралійський долар	036	AUD
2	болгарський лев	975	BGN
3	вона	410	KRW
4	гонконгівський долар	344	HKD
5	данська крона	208	DKK
6	долар США	840	USD
7	злотий	985	PLN
8	євро	978	EUR
9	єна	392	JPY
10	канадський долар	124	CAD
11	куна	191	HRK
12	мексиканське песо	484	MXN
13	новозеландський долар	554	NZD
14	новий ізраїльський шекель	376	ILS
15	норвезька крона	578	NOK
16	сінгапурський долар	702	SGD
17	румунський лей	946	RON
18	форинт	348	HUF
19	фунт стерлінгів	826	GBP
20	чеська крона	203	CZK
21	шведська крона	752	SEK
22	швейцарський франк	756	CHF
23	юань Женьміньбі	156	CNY
24	СПЗ (спеціальні права запозичення)	960	XDR
25	золото	959	XAU
26	паладій	964	XPD
27	платина	962	XPT
28	срібло	961	XAG

\* Валюти, що входять до 1 групи, визнаються конвертованими для цілей застосування законодавства України з питань здійснення іноземних інвестицій в Україну.

2. Конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями (2 група).

№ з/п	Найменування валюти	Код валюти	
		цифровий	літерний
1	2	3	4
1	азербайджанський манат	944	AZN
2	алжирський динар	012	DZD
3	аргентинське песо	032	ARS
4	арубський флорин	533	AWG
5	багамський долар	044	BSD
6	бальбоа	590	PAB
7	барбадоський долар	052	BBD
8	бат	764	THB
9	бахрейнський динар	048	BHD
10	белізький долар	084	BZD
11	білоруський рубль-1	974	BYR
12	білоруський рубль-2	933	BYN
13	болівар	937	VEF
14	болівіано	068	BOB
15	бразильський реал	986	BRL
16	брунейський долар	096	BND
17	вату	548	VUV
18	вірменський драм	051	AMD
19	ганське седі	936	GHS
20	гайанський долар	328	GYD
21	гвінейський франк	324	GNF
22	гуарані	600	PYG
23	гурд	332	HTG
24	даласі	270	GMD
25	денар	807	MKD
26	джибутійський франк	262	DJF
27	дирхам ОАЕ	784	AED
28	долар Соломонових Островів	090	SBD
29	долар Тринідаду і Тобаго	780	TTD
30	домініканське песо	214	DOP
31	донг	704	VND
32	ескудо Кабо-Верде	132	CVE
33	єгипетський фунт	818	EGP
34	єменський ріал	886	YER
35	замбійська квача	967	ZMW
36	зімбабвійський долар	932	ZWL
37	золота кордоба	558	NIO
38	індійська рупія	356	INR
39	іранський ріал	364	IRR
40	ісландська крона	352	ISK
41	йорданський динар	400	JOD
42	катарський ріал	634	QAR

43	кенійський шилінг	404	KES
44	кетсаль	320	GTQ
45	кіна	598	PGK
46	колумбійське песо	170	COP
47	коморський франк	174	KMF
48	конголезький франк	976	CDF
49	костариканський колон	188	CRC
50	кувейтський динар	414	KWD
51	ларі	981	GEL
52	лемпіра	340	HNL
53	леоне	694	SLL
54	ліванський фунт	422	LBP
55	лівійський динар	434	LYD
56	лілангені	748	SZL
57	лоті	426	LSL
58	маврикійська рупія	480	MUR
59	малавійська квача	454	MWK
60	малагасійський аріарі	969	MGA
61	малайзійський ринггіт	458	MYR
62	марокканський дирхам	504	MAD
63	молдовський лей	498	MDL
64	намібійський долар	516	NAD
65	непальська рупія	524	NPR
66	новий тайванський долар	901	TWD
67	паанга	776	TOP
68	пакистанська рупія	586	PKR
69	північнокорейська вона	408	KPW
70	пула	072	BWP
71	ренд	710	ZAR
72	ріал Оману	512	OMR
73	ріел	116	KHR
74	руандійський франк	646	RWF
75	російський рубль	643	RUB
76	рупія	360	IDR
77	рупія Шрі-Ланки	144	LKR
78	сальвадорський колон	222	SVC
79	саудівський ріял	682	SAR
80	сейшельська рупія	690	SCR
81	сербський динар	941	RSD
82	соль	604	PEN
83	сом	417	KGS
84	сомоні	972	TJS
85	суданський фунт	938	SDG
86	сурінамський долар	968	SRD
87	східнокарибський долар	951	XCD
88	така	050	BDT
89	тала	882	WST
90	танзанійський шилінг	834	TZS

91	тугрик	496	MNT
92	туніський динар	788	TND
93	турецька ліра	949	TRY
94	теньге	398	KZT
95	угандійський шилінг	800	UGX
96	угія	478	MRO
97	узбецький сум	860	UZS
98	уругвайське песо	858	UYU
99	фіджійський долар	242	FJD
100	філіппінське песо	608	PHP
101	франк CFA- ВСЕАО-3	952	XOF
102	франк CFA- ВЕАС-4	950	XAF
103	чилійське песо	152	CLP
104	ямайський долар	388	JMD

## 3. Неконвертовані валюти (3 група)

№ з/п	Найменування валюти	Код валюти	
		цифровий	літерний
1	2	3	4
1	афгані	971	AFN
2	бермудський долар	060	BMD
3	бурундійський франк	108	BIF
4	гібралтарський фунт	292	GIP
5	добра	678	STD
6	долар Кайманових Островів	136	KYD
7	ефіопський бир	230	ETB
8	іракський динар	368	IQD
9	кванза	973	AOA
10	кіп	418	LAK
11	конвертоване песо	931	CUC
12	конвертовна марка	977	BAM
13	кубинське песо	192	CUP
14	к'ят	104	MMK
15	лек	008	ALL
16	ліберійський долар	430	LRD
17	мозамбікський метикал	943	MZN
18	найра	566	NGN
19	накфа	232	ERN
20	нгултрум	064	BTN
21	нідерландський антильський гульден	532	ANG
22	патака	446	MOP
23	південносуданський фунт	728	SSP
24	руфія	462	MVR
25	сирійський фунт	760	SYR
26	сомалійський шилінг	706	SOS
27	туркменський новий манат	934	TMT
28	франк CFP	953	XPF
29	фунт Острова Святої Єлени	654	SHP
30	фунт Фолклендських Островів	238	FKP

## **Додаток Б - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" (далі - Положення (стандарт) 21) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.

2. Норми Положення (стандарту) 21 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

3. Положення (стандарт) 21 не поширюється на: операції хеджування статей з іноземної валюти; відображення (перерахунок) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Валюта звітності - грошова одиниця України.

Валютний курс - установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Господарська одиниця за межами України - дочірне, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності.

Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

### **Операції в іноземній валюті**

5. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату

здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

6. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

7. На кожен дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

8. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших



монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 Положення (стандарту) 21.

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу.

9. Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

### **Фінансова звітність в іноземних валютах**

10. Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства в такому порядку:

10.1. Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати балансу.

10.2. Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

10.3. Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті.

10.4. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку(списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку).

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких

визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

1) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

2) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

11. Фінансова звітність господарської одиниці за межами України, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в пункті 10 Положення (стандарту) 21, попередньо коригується за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 "Вплив змін цін та інфляції".

Якщо економіка країни діяльності господарської одиниці за межами України втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності господарської одиниці більше не коригуються за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 22 "Вплив змін цін та інфляції", то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

12. Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з відповідним національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

13. Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, яка не відповідає ознакам класифікації, наведеним у пункті 10 Положення (стандарту) 21, відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6-9 Положення (стандарту) 21.

При змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у пункті 10 Положення (стандарту) 21, застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

14. У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) господарської одиниці за межами України та відображається в іншому сукупному доході.

## **Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у примітках до фінансової звітності**

15. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

15.1. Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.

15.2. Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

16. У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація:

16.1. Характер та причини зміни.

16.2. Вплив зміни на власний капітал.

16.3. Вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

## Додаток В - Український класифікатор товарів ЗЕД

Код товару	Найменування товару
I	(з 01 по 05) Живі тварини; продукти тваринного походження
II	(з 06 по 14) Продукти рослинного походження
III	(група 15) Жири та олії тваринного або рослинного походження; продукти їх розщеплення; готові харчові жири; воски тваринного або рослинного походження
IV	(з 16 по 24) Готові харчові продукти; алкогольні та безалкогольні напої і оцет; тютюн та його замітники
V	(з 25 по 27) Мінеральні продукти
VI	(з 28 по 38) Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості
VII	(з 39 по 40) Полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них; каучук, гума та вироби з них
VIII	(з 41 по 43) Шкура та шкіра необроблені, шкіра, натуральне хутро та вироби з них; шорно-сідельні спорядження та упряж; дорожні речі, сумки та аналогічні товари; вироби з кишок тварин (крім кетгуту з натурального шовку)
IX	(з 44 по 46) Деревина і вироби з деревини; деревне вугілля; пробка та вироби з неї; вироби із соломи, альфи та інших матеріалів для плетення; кошикові та інші плетені вироби
X	(з 47 по 49) Маса з деревини або з інших волокнистих целюлозних матеріалів; папір або картон, одержані з відходів та макулатури; папір, картон та вироби з них
XI	(з 50 по 63) Текстиль та вироби з текстилю
XII	(з 64 по 67) Взуття, головні убори, парасольки від дощу та сонця, палиці, стеки, батоги та їх частини; пір'я оброблене і вироби з нього; вироби з волосся людини
XIII	(з 68 по 70) Вироби з каменю, гіпсу, цементу, азбесту, слюди або аналогічних матеріалів; керамічні вироби; скло та вироби із скла
XIV	(група 71) Перли натуральні або культивовані, дорогоцінне або напівдорогоцінне каміння, дорогоцінні метали, метали, плаковані чи дубльовані дорогоцінними металами, та вироби з них; біжутерія; монети
XV	(з 72 по 83) Недорогоцінні метали та вироби з них
XVI	(з 84 по 85) Механічне обладнання; машини та механізми, електрообладнання та їх частини; пристрої для записування або відтворення звуку, прилади для записування або відтворення зображення і звуку по телебаченню та частини і приладдя до них
XVII	(з 86 по 89) Транспортні засоби, устаткування та пристрої, пов'язані з транспортом
XVIII	(з 90 по 92) Прилади та апарати оптичні, для фотографування або кінематографії, вимірювання, контролю або вимірювання точності; апарати медико-хірургічні; годинники; музичні інструменти; їх частини та приладдя
XIX	(група 93) Зброя, боєприпаси; їх частини та приладдя
XX	(з 94 по 96) Різні товари і вироби
XXI	(група 97) Вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріат (група 99) Інші товари

## Додаток Д - Звіт про експорт (імпорт) послуг

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

## Державне статистичне спостереження

Конфіденційність статистичної інформації забезпечується  
статтею 21 Закону України "Про державну статистику"Порушення порядку подання або використання даних державних статистичних спостережень тягне за собою  
відповідальність, яка встановлена статтею 186<sup>3</sup> Кодексу України про адміністративні правопорушенняЗВІТ ПРО ЕКСПОРТ (ІМПОРТ) ПОСЛУГ  
за \_\_\_\_\_ квартал 20 \_\_\_\_ року

Подають:	Термін подання
юридичні особи, які здійснювали експортно-імпортні операції з послугами	не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним періодом
– територіальному органу Держстату	

№ 9-ЗЕЗ  
(квартальна)  
ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Держстату  
21.07.2016 № 122

**Респондент:**

Найменування: \_\_\_\_\_

Місцезнаходження (юридична адреса): \_\_\_\_\_

*(поштовий індекс, область /АР Крим, район, населений пункт, вулиця /провулок, площа тощо,*

*№ будинку /корпусу, № квартири /офісу)*

Адреса здійснення діяльності, щодо якої подається звіт (фактична адреса): \_\_\_\_\_

*(поштовий індекс, область /АР Крим, район, населений пункт, вулиця /провулок, площа тощо,*

*№ будинку /корпусу, № квартири /офісу)*











